

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza daňového systému České republiky se zaměřením na daň z příjmů
právnických osob

Analysis of Tax system of the Czech republic with Focus on the Corporate Income
Tax

Student: Bc. Šárka Latková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michal Krajňák, Ph.D., MBA

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Šárka Latková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Analýza daňového systému České republiky se zaměřením na daň z
příjmů právnických osob
Analysis of Tax System of the Czech Republic with Focus on the
Corporate Income Tax

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické aspekty daňové politiky v České republice
3. Legislativní úprava daně z příjmů právnických osob
4. Vyhodnocení daňového zatížení na modelových situacích
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

JAMES, Simon and Christopher NOBES. *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 17th ed. Birmingham: Fiscal Publications, 2017. 326 p. ISBN 978-1-906201-35-7.

PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 832 s. ISBN 978-80-7554-144-4.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Michal Krajňák, Ph.D., MBA**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019

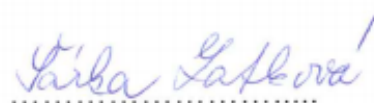


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně příloh, vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 23. 4. 2019



Bc. Šárka Latková

Obsah

1 Úvod	4
2 Teoretické aspekty daňové politiky v České republice	6
2.1 Daň.....	6
2.2 Funkce daní.....	7
2.2.1 Funkce fiskální	7
2.2.2 Funkce alokační	7
2.2.3 Funkce (re) distribuční	8
2.2.4 Funkce stimulační	9
2.2.5 Funkce stabilizační.....	9
2.3 Historie daní	9
2.4 Charakteristika daňového systému ČR	11
2.4.1 Přímé daně.....	14
2.4.2 Nepřímé daně	18
2.5 Další třídění daní	21
3 Legislativní úprava daně z příjmů právnických osob	27
3.1 Konstrukční prvky DPPO.....	28
3.2 Postup výpočtu DPPO.....	32
3.2.1 Odpisy.....	38
4 Vyhodnocení daňového zatížení na modelových situacích	44
4.1 Modelový příklad výpočtu DPPO.....	44
4.2 Odpisy	49
4.3 Postup při vyplňování DP	52
4.4 Optimalizace DPPO	56
4.5 Daňová povinnost společnosti v minulých letech	58
4.6 Časové řady a jejich analýza	64
5 Závěr	69
Seznam použité literatury	71
Seznam zkratk	74
Seznam příloh	2
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Odvodem daňové povinnosti se již zabývali ve starém Řecku a Římu, kdy se výskyt daní zaznamenává poprvé, a kdy byla platba daní prováděna v naturální podobě. Ve středověku je již dokázáno, že byla určena konkrétní osoba, která daně musela vybírat, a v této době již neměly jen podobu naturální. Od té doby se postupně legislativa upravující daňový systém vyvíjela až do dnešní podoby, kdy má každý druh daně svůj legislativní pramen. Tato práce se zabývá daňovým systémem České republiky, a to se zaměřením na daň z příjmů právnických osob. Dle předpisů celkových daňových povinností vykázaných za rok 2017, které zveřejňuje finanční správa, tvoří daň z příjmů právnických osob třetí nejvyšší příjmovou položku státního rozpočtu, a to ihned po dani z přidané hodnoty a dani z příjmů fyzických osob. Tento příjem je neúčelový a slouží pro pokrytí veřejných služeb dle uvážení ministerstva financí.

Cílem práce je analyzovat daňový systém České republiky s bližší specifikací na daň z příjmů právnických osob. Dalším cílem je vyhodnotit daňovou povinnost vybrané společnosti s ručením omezeným v rámci analýzy praktických aspektů této daně. Práce je vypracována dle platné legislativy k 1. 1. 2019.

V první části diplomové práce jsou konkrétně vymezeny pojmy, které je nutno znát pro porozumění daňového systému, konstrukční prvky daní, které jsou pro většinu daní společné, a také je uvedeno, jaké funkce daň plní. Jsou zde také specifikovány jednotlivé druhy daní, jaké povinnosti musí splnit poplatníci daně, aby jednali v souladu s příslušnou legislativou a daň tak odváděli ve správný čas a ve správné výši. Závěr první části se zabývá rozdílem mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem, což je velký rozdíl, jelikož jeden z těchto způsobů je legální a druhý nikoliv.

Součástí druhé části je konkrétní specifikace daně z příjmů právnických osob, a tudíž je zde uvedeno, kdo právnickou osobou je a kdo má povinnost tuto daň odvádět. Je zde vyspecifikováno, co je předmětem této daně, co naopak není a jaké příjmy jsou od této daně osvobozeny, a tudíž se na tyto zdanění nevztahuje. Blíže vymezeny jsou také pojmy, jako jsou splatnost daně, zdaňovací období, daňové přiznání. Součástí této části diplomové práce je také postup výpočtu daňové povinnosti, jak vytvořit základ daně a jak je nutné jej dále upravit. Dále jsou zde

uvedeny odpočty, které si právnická osoba je oprávněna za splnění uvedených podmínek uplatnit, a také je zde zmíněna problematika odpisů dlouhodobého majetku.

Úvodem třetí části, jež je část praktická, jsou aplikovány teoretické aspekty uvedené v předchozích kapitolách na výpočtu daňové povinnosti konkrétní společnosti XYZ, s. r. o., a to za rok 2017. Součástí této části je také postup výpočtu odpisů této společnosti, je zde také uvedeno jak postupovat při vyplňování daňového přiznání, a jak by bylo možné danou daň z příjmů právnických osob optimalizovat při využití dostupných alternativ, které legislativa v České republice poskytuje. Dále jsou zde zaznamenány výše daňových povinností od roku 2007 až do roku 2017, a jejich analýza prostřednictvím časových řad pomocí absolutních a relativních přírůstků, a také koeficientů růstu.

Při vypracovávání diplomové práce byly použity metody komparace, deskripce, analýzy, dedukce a metody pro analýzu časových řad.

2 Teoretické aspekty daňové politiky v České republice

Je zřejmé, že daňovou problematikou se zabývá nemnoho literárních děl, a taktéž jsou náležitě upraveny českou legislativou. V úvodu této kapitoly je uvedena problematika definice daně, následuje vymezení funkcí daně a krátké shrnutí vývoje daně v průběhu minulých let. Na závěr kapitoly je komplexně rozepsán daňový systém České republiky (dále jen ČR), dále jsou uvedeny základní daňové termíny, které je nutné v řešení této problematiky znát, a také příčina daňových úniků a snahy o mezinárodní koordinaci daňových systémů.

2.1 Daň

Pojem „daň“ není přesně definován v žádné legislativní úpravě, pouze v Listině základních práv a svobod je ustanovena povinnost platit daň.

Dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ), v § 2 odst. 3 platí že:

„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“*

Tato definice ovšem platí pouze pro účely DŘ a nelze proto tento pojem vztahovat na kompletní právní řád ČR. Ovšem z různých daňových předpisů a zákonů lze konstatovat určité znaky daně, a proto je také širokou veřejností chápána jako neúčelová, nenávratná částka, která je odčerpávána z nominálních důchodů ekonomických subjektů, a je také nejpodstatnější část v rámci příjmů do státního rozpočtu ČR. Tato platba uložená zákonem plyne do ostatních veřejných rozpočtů po celé republice. Ze zdrojů takto získaných poté finanční prostředky putují na úhradu statků a služeb takových, které jsou prospěšné pro celou veřejnost (například výstavba dálnic a silnic).

Daně nemohou být označovány jako příspěvek z toho důvodu, jelikož platba příspěvku je zcela dobrovolná. Příjmy z daní mohou plynout i do tzv. nadnárodního

rozpočtu, a to například finanční částky, které putují do rozpočtu Evropské unie (Vančurová, Láchová, 2016).

V rámci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), se proto definuje zvlášť daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, a jeho úvodní část se vztahuje na obě daně z příjmů současně. Na tuto společnou část bude upozorněno v následujících kapitolách.

2.2 Funkce daní

Mimo skutečnost, že se po daních požaduje, aby v co nejvyšších částkách plynuly do státního rozpočtu, plní také mj. mnoho jiných funkcí. Ty nejdůležitější jsou blíže rozebrány v této podkapitole.

2.2.1 Funkce fiskální

Funkce **fiskální** jak tvrdí Vančurová a Láchová (2016, s. 11) představuje „*schopnost naplnit veřejný rozpočet.*“ Daně mohou zastávat mnohé funkce, ale tato je z nich primární. Jedná se také o úplně historicky první funkci, kvůli které daně vůbec vznikly. Často je možné vidět pokus o zvýšení takto získaných částek, což může dopadnout ve výsledku zcela naopak, povzbuzuje to snahu se vyhnout dani úplně.

Při zvýšení daňového odvodu je pravděpodobné, že povede k nárůstu nezaměstnanosti, a tudíž k negativnímu dopadu do makroekonomické sféry. Tuto funkci daňová soustava plní prioritně a funkce fiskální je zahrnuta do všech následujících funkcí.

2.2.2 Funkce alokační

Bez regulace ze strany vlády, a tudíž bez zavedení platby daně, by mohla nastat situace, kdy by mohlo dojít k obrovským rozdílům mezi obyvatelstvem, a také celkový blahobyt by mohl rapidně poklesnout. Proto zde vystupuje funkce **alokační**, která se tomu snaží zabránit optimálním rozdělením mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Pro správné umístění finančních prostředků používá také snižování sazby daně, a takto přiměřeně alokovat prostředky na ta místa, která se zdají opravdu účelné (Široký, 2016).

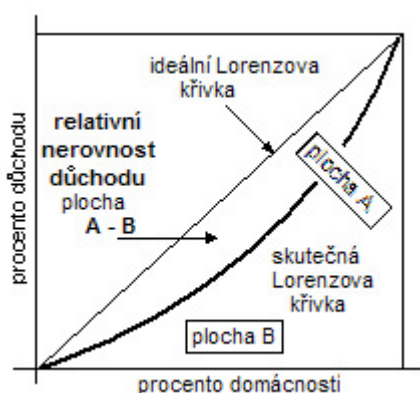
Tato funkce je nejčastěji využívána v konkurenci, která se označuje jako nedokonalá. Jelikož každé rozhodnutí státu je nutno schválit v podobě zákona, je možné, že stát může vynést také rozhodnutí neodborné, a tudíž neúčelné. V některých případech je mnohem efektivnější alokovat peněžní prostředky pomocí samotného trhu (Klimešová, 2014).

2.2.3 Funkce (re) distribuční

Pro zmírnění odlišností v důchodech jednotlivých daňových subjektů figuruje funkce **redistribuční**. Tato funkce zahrnuje mimo jiné skutečnost, že vyrovnaný rozpočet se považuje za optimální řešení. Stát takto navyšuje příjmy chudších vrstev z bohatších, jelikož základna, ze které se daň vypočítává, je příjem. V tomto případě se příjem označuje jako základ daně (Široký, 2016).

Stát vybírá finanční prostředky od bohatších vrstev ve formě daní, a ty poté v podobě transferových plateb přerozděluje jiným občanům s nižšími příjmy nebo občanům bez příjmu. Bez této redistribuce by mohlo docházet k vysokým rozdílům životní úrovně obyvatelstva. Tuto úroveň poměřuje tzv. Lorenzova křivka (viz Graf. 2.1). Jak tvrdí Klimešová (2014) „*křivka vyjadřuje vztah mezi absolutní rovností, absolutní nerovností a skutečnou nerovností v rozdělení příjmů*“. V tomto vyobrazení platí, že čím více je křivka odkloněná od linie absolutní rovnosti, tím více je znát míra nerovnosti příjmů mezi obyvatelstvem, a tím více je požadován zásah státu do ekonomiky.

Graf. 2.1 Lorenzova křivka



Zdroj: FINANCE-MANAGEMENT.CZ. Lorenzova křivka [online]. [cit. 2019-04-03].
Dostupné z: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?IdPojPass=102>

2.2.4 Funkce stimulační

Stát bere v úvahu to, že mnoho lidí bere platbu daně jako určitou újmu, a proto se mnoho z nich snaží danou částku optimalizovat, co nejvíce snížit a tento počín se řadí pod funkci **stimulační**. Stát vůči tomuto chování není imunní, a proto občanům nabízí mnoho možností jak si daň snížit, a to ve formě daňových úspor.

Jako příklad se považuje snížení podnikatelského rizika, a to formou možnosti odpočtu ztráty v následujících letech anebo také „odpuštění“ daně subjektům, kteří splní některé, státem určené, podmínky, a tudíž má právo na tzv. „daňové prázdniny“ (Vančurová, Láchová, 2016).

2.2.5 Funkce stabilizační

V případě, kdy se ekonomika nachází ve fázi rozmachu (konjunktury) by měl stát vydat nařízení tak, aby se příliv finančních prostředků ve formě daní zvýšil, a aby se tak vytvořily rezervy na „horší časy“, a to do doby recese. Touto cestou se plní funkce **stabilizační**, která tvrdí, že stát má sledovat ekonomickou situaci popř. předpovídat vývoj ekonomického cyklu, a dle tohoto vydat příslušné pokyny tak, aby se cyklický výkyv v ekonomice a jeho následky co nejvíce zmírnily.

Změny výše daně a vládních výdajů podporuje keynesovská teorie, kdežto teorie neoklasická je razantně proti regulaci těmito prostředky, striktně odmítá využití těchto změn pro udržení makroekonomické rovnováhy (Široký a kol., 2008).

2.3 Historie daní

První historický záznam o náznaku použití „daní“ se eviduje v otrokářské společnosti, kdy ve formě příležitostných zdrojů byla zaplňována panovníkova pokladna. Nejčastěji se tomu tak dělo prostřednictvím formy naturální, např. válečné kořisti. Z takto získaných příjmů panovník vydával pokyn financovat veřejné stavby a správu, a také vojenskou službu. V historii také nastala situace, kdy odvod daní byl dobrovolný, a to dle občanské uvědomělosti. Tento systém byl zpozorován ve starém Řecku. V této době měly příjmy z daní malou roli v celkových příjmech do rozpočtů, tudíž jejich funkce byla naprosto podpůrná. Církev a šlechty měly na mnoha územích možnost osvobození od daně. Postupem času došlo k vývoji daní ve feudální společnosti, a tento vývoj je vyobrazen v následujících podkapitolách.

Daně v podobě **domén** zahrnovaly skutečnost, že pokud vlastnili občané panovnicko jmění, musely odvádět část výnosu do panovnicko rozpočtu. De facto se jednalo o odvod části příjmu, která občanům plynula, z hospodaření na jeho pozemcích. V mnoha případech byl odvod uskutečňován v naturální podobě.

Jednalo se také o poplatky panovníkovi jako v případě domén, ale byly to poplatky za propůjčená práva, která jsou ve vlastnictví panovníka a občané museli platit za jejich užití. Takto byly nazývány **regály**. Například až čtvrtinu příjmů obstarával regál celní, kdy se neplatilo pouze clo dovozní, ale také při vývozu nebo průvozu.

Jako předchůdce přímých daní se označují **kontribuce**. Ve většině případů se jednalo o mimořádné odvody, které panovník získával jako daň z hlavy, z výnosů nebo také například z majetku a mnoho dalších. Kontribuce byly známy tím, že se vybíraly na základě repartiční metody. Tato metoda spočívá v tom, že nejprve panovník nebo sněm schválil nezbytný výnos, a ten se poté rozdělil na jednotlivá města nebo také přímo na jednotlivé občany.

Modernější formou nepřímých daní se označují **akcízy**. Tyto akcízy se dělily na dvě základní oblasti, a to jako daň z oběhu a obchodovou daň. V případě daně z oběhu se jednalo například o spotřební daň z dobytka, sukna, mýdla atp. tudíž byly postihovány jednotlivé komodity, které proudily oběhem. Na základě druhé možnosti podoby akcízy se platil poplatek z právního převodu komodity, a tento poplatek se odvíjel dle ceny zboží (v případě mnohonásobné koupi bylo možno, aby daný výrobek byl dani podroben opakovaně).

V následujících obdobích se stát snaží o to, aby se zásahy státu do celé ekonomiky snížily, ale přesto se daň v tomto období zvyšuje. Vznikají také ucelené soustavy přímých a nepřímých daní, kde přímé daně jsou členěny na výnosové a důchodové daně. Vývoj, který nastal poté, lze charakterizovat pomocí dvou směrů:

- o oblasti anglosaské je známo, že zde se blíže věnují daním důchodovým, v roce 1799 na území Anglie dokonce vzniká prvotní daň důchodová, jež se platí dle stanovených kritérií; většinu příjmu do státního rozpočtu ovšem stále obstarávají cla a akcízy,

- na území Francie, Rakousko-Uherska či v Německu („na kontinentu“) je stále přikládána vyšší váha na daně obchodové, výnosové, a také clo a akcízy (Šíroký, 2016).

V 19. století dochází na území ČR k ucelenému daňovému systému, který je v této době podobný svými znaky mnoha evropským zemím. Jako nejnovější daň se vyskytla daň z příjmů a ostatní daně se začaly konkretizovat a specializovat na určitá odvětví (Falada, 2009).

Dále v témže období byl objeven rozmach daňových úniků, a to z toho důvodu, že zaměstnancům byla vyplácena mzda ihned bez daně, která již byla odvedena. Jelikož firmy prováděly zdaňování na základě daňového přiznání (dále jen DP), což v případě nedůsledné kontroly firmy mohly výsledky hospodaření padělat, nebo jeho část držet v utajení. V období mezi válkami vznikly daně nové, a to například „válečné daně“ a „majetkové dávky“, jež byly stanoveny hlavně pro tu část obyvatelstva, která byla bohatší. Stát toto opatření zavedl, protože se snažil zvýšit příjmy státu, které chtěl věnovat na obnovu celé ekonomiky. Další vývoj daní lze přímočaře spojit s vytvářením nových států, kdy v roce 1993 byl vytvořen zcela nový daňový systém, který tvoří základ pro daňový systém do dnešního dne (Šíroký, 2008).

2.4 Charakteristika daňového systému ČR

V této kapitole je pojednáno o celkovém daňovém systému ČR. Tento systém se řadí mezi moderní daňové systémy, jež se vyznačují tím, že povinnost platit daň se vztahuje na každého. V daňovém systému jsou rovněž zahrnuty vztahy mezi daněmi, a také jsou pevně stanovená pravidla, dle kterých se musí daně vybírat. Jak jsou daně v ČR sestaveny, závisí na určení daňové soustavy fiskální politikou, která raději volí systém více daní nežli platbu jen jedné daně (např. daně z příjmů), a tímto se alespoň některé negativní dopady do celé ekonomiky zčásti vyruší.

Z kraje kapitoly jsou uvedeny základní pojmy, které jsou důležité při jakémkoliv styku v daňovém prostředí. Následuje přehled o rozdělení daní, které v ČR vytváří daňový systém. Dále jsou přiblíženy jednotlivé principy a zásady, které je nutno striktně dodržovat, problematika daňových úniků, a také zmínka o snahu zkoordinovat veškeré daňové systémy s cílem zjednodušit dodání zahraničních zboží či služeb.

Konstrukční prvky daně

Nyní jsou uvedeny definice jednotlivých pojmů:

- **daňový subjekt** je obecně osoba, která má povinnost daň platit anebo odvádět (zaměstnavatel za zaměstnance), tudíž daňový subjekt je souhrnný pojem pro poplatníky a plátce daňové povinnosti; jako **poplatník** je označována osoba, která je povinna daňové břemeno nést, a jehož majetek nebo příjem je podroben dani, kdežto **plátce** se označuje ta osoba, která má zákonem uloženou povinnost vyměřenou daň odvést do státní pokladny za jiné subjekty a ne vždy se podaří o částku daně navýšit svůj výstup, a tudíž dostat své prostředky nazpět,
- **základem daně** (dále jen ZD) se rozumí předmět daně, který je možno vyjádřit v měřitelných jednotkách (např. tuny, hektolitry, kusy, metry čtvereční atd.) anebo v korunách, jež představují hodnotové vyjádření předmětu daně; je-li základ daně definován jako veličina stavová znamená to, že se daňová povinnost vyčíslí k určitému okamžiku, kdežto veličina toková, daň se načítá za předem vymezené období,
- v ČR je v nejčastějších případech **zdaňovací období** stanoveno v rámci kalendářního roku, tudíž od 1. 1. do 31. 12., je ale také možno aby si účetní jednotky určily zdaňovací období jako hospodářský rok a tzn., že mají také 12 měsíců jako zdaňovací období, ale toto začíná jakýkoliv jiný měsíc než v lednu, děje se tomu tak například pokud dceřiná společnost v ČR má potřebu se sladit s mateřskou společností v zahraničí, musí ale tuto skutečnost oznámit příslušnému správci daně.

Správa daní

Při výběru daně, jako příjem do státní pokladny, není jen důležitá obdržená finanční částka ovšem i metoda, jakou se daně vybírají od daňových subjektů. Jak tvrdí Vančurová, Láchová (2016) „*už i Adam Smith si byl vědom, že daně by měly být vybírány v době, kdy se to daňovému subjektu nejvíc hodí, a způsobem, který daňový subjekt co nejméně omezuje.*“ Touto problematikou se zabývá DŘ, který formuluje

kompletní procesní daňové právo. Upravuje povinnosti, ale také i práva jednotlivých daňových subjektů při odvodu daní.

Jednotlivé daně se odvádějí do státního rozpočtu přes **správce daně**, a tím je místně příslušný finanční úřad, kde každý z těchto úřadů podléhá pod kompetence ministerstva financí a zaměřuje se zejména na správu samotných daní, má ale mnoho dalších funkcí jako například provádí kontroly jednotlivých daňových subjektů řádné i namátkové, provádění řízení o přestupcích, správa dotací, ukládání pokut aj.

Výčet daní používaných v ČR

Historické rozdělení daní na přímé a nepřímé nadále trvá. Daně přímé je povinen poplatník vypočítat a jeho povinností je také daň odvést správci daně.

Schéma 2.1 Daně daňového systému ČR



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová (2016)

Na rozdíl od přímých daní daně nepřímé mají tu vlastnost, že mnohdy ani není znám subjekt, který nese daňové břemeno. Obvykle daň vyčísluje a odvádí odlišná osoba od poplatníka daně.

Jak je možno vidět ve Schématu 2.1, torzo daní v ČR je opravdu pestré. Jakému typu z těchto daní dává stát větší důraz je možno zjistit z **daňového mixu**. Toto se ve většině případů měří poměrem výnosu jednotlivé daně k celkovému výnosu plynoucího z výběru daní. V posledních letech je propagován trend takový, že podíl daní přímých v daňovém mixu spíše klesá, a to z důvodu zvyšujícího se podílu nepřímých daní, jelikož daně nepřímé se vyznačují menšími negativními účinky v rámci ekonomické aktivity (Radvan, 2015).

2.4.1 Přímé daně

Tento druh daní je nejlépe rozpoznáván z pohledu daňového subjektu, poněvadž jeho velkou výhodou je adresnost. Negativní důsledky ovšem mají na pracovní nabídku, jelikož jestli bude poplatníkovi stržena vysoká částka z jeho nominálního důchodu, bude ho to demotivovat k vyššímu pracovnímu výkonu a bude raději vyhledávat volný čas na úkor práce.

Přímé daně se v ČR člení takto:

- a) daně z příjmů,
- b) daně majetkové.

Do **daní z příjmů** se řadí daň z příjmů fyzických osob, a také daň z příjmů právnických osob, které je věnována celá následující kapitola č. 3. Tyto daně představují podstatnou část příjmů do státního rozpočtu, a proto jsou velice sledované a je jim přikládána velká pozornost.

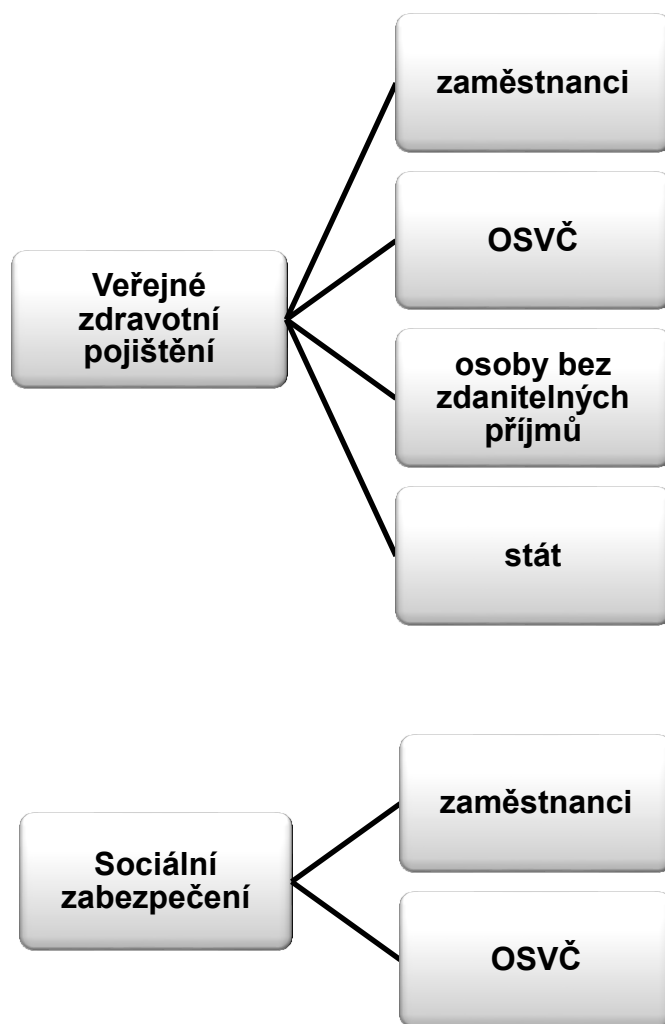
Daň z příjmů fyzických osob

Tento druh daně přímé je velmi komplikovaný, jelikož v tomto případě se nejedná jen o odvody daňové, ale z příjmů poplatníků se odečítají také odvody sociální. Poplatníkem osobní důchodové daně, jak se také daň z příjmů fyzických osob (dále jen DPFO) označuje, je každá fyzická osoba pobírající příjem. Na rozdíl od toho plátcem daně je zaměstnávající subjekt, který daň za své zaměstnance musí odvádět.

DPFO se odvádí ze základu daně. U každého typu příjmu bylo nutné zavést odlišnou metodu, jak od jednotlivých příjmů odečíst výdaje na dosažení těchto příjmů vynaložené, a proto jsou modifikovány dílčí ZD, které jsou:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy ze samostatné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z nájmu,
- ostatní příjmy.

Schéma 2.2 Přehled účasti na sociálním pojištění



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová (2016)

V dílčím ZD z příjmů ze závislé a samostatné činnosti jsou zahrnuty také odvody sociálního pojištění. Figuruje zde proto, aby v případě nemoci nebo při krátkodobém výpadku příjmů, zabezpečily potřeby fyzické osoby. Ve schématu 2.2 jsou uvedeny oblasti, které sociální pojištění obsahuje.

Zvláštní pozornost je věnována zdanění a odvodům ze závislé činnosti, jelikož se týká příjmů většiny populace. Odvod pojistného není dobrovolná záležitost, každá osoba pobírající příjmy musí odvod pojistného provést, a to ve správném termínu a ve správné výši. Sociální pojištění se dělí na dva subsystémy, kterými jsou veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, které dále zahrnuje důchodové pojištění, státní politiku zaměstnanosti a nemocenské pojištění. Každé z těchto slouží k vyplácení rozdílných dávek na rozdílné účely ale tak, aby byl poplatník v případě neschopnosti produkovat příjmy zabezpečen.

ZD je možno snížit o nezdánitelné části ZD dle § 15 ZDP, do kterých se řadí:

- bezúplatná plnění, která musí být poskytnuta např. obcím, krajům, organizačním složkám státu, a pro možnost odečtení je nutné, aby dary byly poskytnuty na výzkumné a vývojové účely, pro školství, policii, charitativní, humanitní, zdravotnické a ekologické účely, a další,
- úroky zaplacené v daném zdaňovacím období ze stavebního spoření, a také hypotečního úvěru,
- penzijní připojištění a soukromé životní pojištění, pokud součástí smlouvy o životním pojištění je také investiční složka,
- členské příspěvky určené odborové organizaci,
- poplatky za zkoušky, jejíž podstata je ověření výsledků získaných během dalšího vzdělávání, jestliže nebyly hrazeny zaměstnavatelem.

U DPFO je také možnost snížit daň až poté, co je její výše ze ZD vyčíslena, a to formou slev na dani, které jsou obsaženy v § 35ba ZDP. Mezi tyto formy snížení daňové povinnosti patří:

- základní sleva na poplatníka,

- sleva na manžela/manželku,
- sleva na invaliditu, nebo také na rozšířenou invaliditu,
- sleva pro držitele průkazu ZTP/P,
- sleva na studenta,
- sleva za umístění dítěte (školovné),
- sleva za elektronickou evidenci tržeb.

Jelikož dani z příjmů právnických osob je věnována kapitola č. 3 této práce, bude tato problematika více rozebrána v následující části. Nyní ještě několik údajů o daních majetkových.

Mezi **daně majetkové** se zahrnují daně z nemovitých věcí, a také daň z nabytí nemovitých věcí. Výnos z těchto daní plyne do příjmů obcí, kde se daná nemovitost nachází. Daň z nemovitých věcí se dále dělí takto:

- a) daň z pozemků,
- b) daň ze staveb a jednotek.

Daň z pozemků je charakteristická skutečností, že ZD pro tuto kategorii představuje výměra daného pozemku v metrech čtverečních. Tato daň se odvádí za půdu určenou pro zemědělství, za stavební a ostatní pozemky.

Daň z nabytí nemovitých věcí od roku 2014 nahradila daň z převodu nemovitostí. V této oblasti majetkových daní se nyní řeší daň darovací a daň dědická, které s touto změnou v ZDP zcela zanikly. Tato daň se obvykle vyčísluje v případě změny vlastnického práva všech nemovitých věcí, pokud tato změna je provedena za úplatu, a toto je provedeno jednorázově. ZD v případě této daně je cena kupní nebo cena, kterou určil znalec v rámci zákona o oceňování.

Do přímých majetkových daní se řadí také daň, jejíž předmětem jsou silniční motorová vozidla, a tato daň se nazývá daň silniční.

Daň silniční

V některých zemích Evropské unie je veškerý provoz motorových vozidel zpoplatněn. V ČR je nutno platit za provoz motorového vozidla jedině v tom případě, jedná-li se o vozidlo určené ke generování příjmů, tudíž pro podnikání. Poplatníkem je provozovatel takového vozidla, osoba užívající vozidlo, nebo také zaměstnavatel poskytující vozidlo svému zaměstnanci jen na tento vyhraněný druh činnosti. Je zde tudíž uplatňována daňová spravedlnost v rámci principu prospěchu.

Předmětem silniční daně jsou silniční motorová vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a určená pro přepravu nákladů. ZD u automobilů osobních tvoří zdvihový objem válců v motoru vyjádřený v centimetrech krychlových, a u automobilů ostatních je vybrané kritérium počet náprav, a také hmotnost vyjádřená v tunách. Sazby daně jsou diferencované dle ZD a jsou vyjádřeny v roční výši, přičemž poplatník daň platí ve čtyřech zálohách (do 15. 4., 15. 7., 15. 10. a 15. 12. ve zdaňovacím období). Zdaňovací období je kalendářní rok a daňové přiznání je nutné podat do 31. 1. následujícího roku po skončení zdaňovacího období.

Od roku 2017 mezi ostatní přímé daně řadíme také **daň z hazardních her**, kterou jsou zatíženi provozovatelé her, kteří vlastní speciální povolení nebo ohlásili hazardní hru, nikoliv hráči. Do předmětu této daně jsou zahrnovány hazardní hry provozované na internetu, ale také i jiným způsobem. Daň z hazardních her je vypočítávána jako součet jednotlivých dílčích daní za jednotlivé hry, sazba daně je diferencovaná. Zdaňovací období u této daně je, na rozdíl od ostatních daní, kalendářní čtvrtletí a musí být podáno elektronicky finančnímu úřadu do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období, což je s ostatními přímými daněmi založeno na stejném principu.

2.4.2 Nepřímé daně

Daněmi nepřímými se rozumí odvod poplatku ze spotřeby. Tento druh daní je možno označit jako nejvyšší součást harmonizace daňových systémů v rámci Evropské unie. Tyto daně, jelikož jsou zahrnuty přímo v ceně výrobků, není možno na první pohled vidět na rozdíl od daní přímých. Daně nepřímé se dělí:

a) univerzální,

b) selektivní.

Mezi daně nepřímé **univerzální** se zahrnuje daň z přidané hodnoty, která je daní všeobecnou spotřební. S touto je možno se setkat i jako soukromá osoba při každodenním nákupu v supermarketu. V tomto případě si ale málokdo uvědomí, že zboží a služby, které se nakupují dennodenně, mají ve své ceně zakomponovanou daň z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH)

Za osobu povinnou k dani se označuje osoba, která uskutečňuje samostatnou ekonomickou činnost. Tato osoba musí mít sídlo, místo podnikání, nebo také provozovnu na území ČR a je povinna se registrovat k DPH v tom případě, jestliže její obrat přesáhne částku 1 000 000 Kč za 12 přecházejících po sobě jdoucích měsíců. Přihlášku k registraci DPH musí podat do 15 dnů po skončení toho kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného limitu. Plátcem DPH se tak stává od 1. dne následujícího měsíce po překročení limitu. Plátcem DPH je možno se stát také na základě dobrovolného přihlášení se k platbě daně. Nyní v ČR je každý plátec DPH povinen odvádět daň každý měsíc, po 5 letech je možno si zažádat o zařazení plátce do čtvrtletního odvodu DPH a odvádět tak daň jen čtyřikrát zda zdaňovací období.

ZD u DPH tvoří veškerou úplatu, kterou obdržel za svá uskutečněná zdanitelná plnění, do níž se také zahrnují ostatní vedlejší výdaje jako cla, ostatní daně, dotace k ceně a další.

V nynější době v ČR jsou zavedeny tři sazby daně:

- základní sazba 21 %,
- první snížená sazba 15 %,
- druhá snížená sazba 10 %.

Druhy zboží, které jsou zdaňovány sníženími sazbami daně, lze najít v příloze č. 2 a 3, které jsou součástí zákona o dani z přidané hodnoty. Pro správu daně je určený místně příslušný finanční úřad, který vykonává dozor nad výběrem daně.

Daňové přiznání je nutno podat do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce a v dnešní době je možno jej podat také v elektronické podobě.

Selektivní daně jsou dále členěny na podrobnější koše daní, do kterých patří spotřební daně, energetické daně a cla. Pod pojmem ostatní daňové příjmy je možno si představit specifickou daň, a to pojistné na sociální pojištění a odpovídá základními atributy daně (Vančurová, Láchová, 2016).

Spotřební daně

Správu těchto daní zabezpečuje celní úřad.

V rámci spotřebních daní je aplikován princip zdanění v místě spotřeby, což znamená, že je daná komodita zdaněna v té zemi, kde je také spotřebována. Ovšem povinnosti daň přiznat a zaplatit je již v okamžiku propuštění výrobku do volného daňového oběhu na území Evropské unie. Z důvodu častých daňových úniků v této oblasti byly zavedeny daňové sklady, které mají tento problém vyřešit. Jedná se o konkrétní místa, kde se vybrané výrobky vyrábí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají.

Daně ze spotřeby byly zavedeny z důvodu regulace spotřeby určitých komodit. Mezi spotřební daně se řadí tyto skupiny výrobků, které se označují jako vybrané výrobky:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproduktů,
- daň z tabákových výrobků (cigarety, tabák, doutníky a cigarillos).

Největší část spotřebních daní tvoří daň z minerálních olejů, která je příjmem do Státního fondu dopravní infrastruktury, ostatní výnosy z těchto daní plynou do státního rozpočtu. Tento druh daně je zaveden z důvodu ochrany zdravotního stavu obyvatelstva, a rovněž ochrany životního prostředí, neboť mnohdy negativně působí na obě tyto skupiny. Daně spotřební jsou, stejně jako DPH, daní harmonizovanou

pomoci směrnic Evropské unie, ve kterých je stanoveno, co bude přesně předmětem daně, co je osvobozeno, a jsou tam také stanoveny minimální hranice sazeb pro samostatné skupiny komodit.

Výpočet daně je prováděn takovým způsobem, kdy se ZD vynásobí danou sazbou daně. Daňové přiznání je nutno podat za každou daň celnímu úřadu samostatně, a to do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (kalendářní měsíc). Plátcem daně je osoba, která daňový sklad provozuje, dále to pak mohou být oprávnění příjemci anebo výrobci vybraných komodit.

Ekologické daně

Vznik tohoto druhu daní v ČR je zapříčiněn vstupem ČR do Evropské unie. Mezi tyto daně se řadí:

- a) daň ze zemního plynu a dalších plynů,
- b) daň z pevných paliv,
- c) daň z elektřiny.

Jako ZD se považuje množství dané komodity, které je vyjádřené ve stanovených jednotkách, a proto i sazba daně je pro každou komoditu stanovena odlišně, což je pro ekologické daně specifický rys. Jak je tomu také u daní ze spotřeby, správu těchto daní vykonává celní úřad a je nutné ekologické daně zaplatit do 25. dne následujícího měsíce po zdaňovacím období (kalendářní měsíc).

2.5 Další třídění daní

Jak je již uvedeno, základní členění daní je na přímé a nepřímé. Mimo to je možno daně dále třídit podle předmětu daně dle nejrozmanitějších rysů. Daň se dá například segmentovat dle dané jednotky, jež se měří ZD:

- a) **daně, které nemají žádný vztah k velikosti ZD**, jejichž příkladem je daň z hlavy; tuto daň je možno uložit na každou jednu osobu s trvalým bydlištěm v dané lokalitě, a tudíž ji musí odvádět všichni občané, a také ti, kteří například mají v dané obci nebo městě pouze trvalé bydliště, ale

ve skutečnosti mohou bydlet v jiném městě, je to například místní poplatek za zpracování komunálních odpadů atd.,

- b) **daně specifického typu**, u kterých je ZD znázorněný dle chemických nebo fyzických atributů předmětu daně, což může být například etanol,
- c) **daně hodnotové** neboli také „ad valorem“, jež jsou vyjádřené pomocí peněžních jednotek; u těchto druhů daní na rozdíl od předchozích mnohdy vyvstane závažný problém, který spočívá v ocenění předmětu daně.

Zásady fungování daňového systému

V rámci daňového systému ČR je možno uvést několik požadavků, které jsou určeny pro celkový daňový systém a tyto požadavky uvádějí různí autoři v mnoha verzích, hlavní myšlenka je ovšem stejná. Nyní jsou vyjmenovány ty nejzákladnější zásady:

- **zásada efektivnosti** neobsahuje sledování efektivnosti předmětu daně, i když snižuje disponibilní prostředky občanů, ale v okamžiku, kdy jsou peněžní prostředky přemísťovány od právnických osob nebo občanů, vznikají určité náklady, které už jsou předmětem této zásady, a které se stát snaží snížit na co nejnížší možnou míru; do těchto nákladů například patří náklady na správu daní, soudní spory, ale také i náklady na daňové poradce, čas strávený seznamováním se s novými legislativními předpisy apod.,
- **motivace k odvodu daní** je velmi důležitá, jelikož výběr daní musí vytvářet kladný dopad na ekonomické jednání daňových subjektů,
- jiná zásada, a to **zásada spravedlnosti**, se zabývá problematikou, která sleduje, jestli je v pořádku to, že občan s nižšími příjmy platí např. daň ve výši 12 %, přitom občan, jehož příjmy jsou vyšší, bude platit daň ve výši 31 %, tudíž z toho vyplývá, že každý občan by měl být zatížen odpovídající výší daní tak, aby rozdělení bylo rovnoměrné,
- skutečností, že daňový subjekt, který má vyšší prospěch od státu, by pravděpodobně měl odvádět vyšší daně, se zabývá **princip prospěchu**,

překážkou v tomto principu je, že není možné statky veřejné spotřeby mezi jednotlivé poplatníky reálně rozčlenit,

- **princip platební schopnosti** se zabývá problematikou, která vyžaduje, aby každý poplatník platil právě tak vysokou daň, jakou je schopen platit; jako výsledek tohoto principu je možno si představit zavedení daně progresivní,
- součástí teorie **principu neutrality** je skutečnost, že daně by měli odvádět všichni poplatníci za totožných podmínek bez uvážení toho, jaký příjem pobírají,
- jako samostatný požadavek se v současné době uvádí **dostatečný daňový výnos**, vzhledem k rostoucím veřejným dluhům byl zaveden k novému požadavku, který pozvedá transparentnost a pružnost, naopak dochází k opomíjení požadavků na efektivnost a spravedlnost,
- a další.

Pro dosažení všech těchto zásad je prioritní určit, na jakou osobu daň konkrétně dopadá. Vždy není tomu tak, že daň odvádí ten, kdo nese daňové břemeno, a v tomto případě je ohrožen princip spravedlnosti. Aby byly zásady dodržovány, je nutné, aby daňový systém byl poměrně jednoduchý, a také jednoznačný. A to z toho důvodu, aby si daňový subjekt mohl předem vypočítat výši daňové povinnosti a začlenit tuto částku do svého ekonomického plánování (James, Nobes, 2017).

Daňový únik a daňová optimalizace

Legislativní úpravu o daňových únicích obsahuje v trestním zákoníku zákon č. 40/2009 Sb, ve kterém se jako daňový únik bere neplacení daní, pojistného, a také krácení daně a jiné povinné platby. Všeobecné definice obsahují fakt, že „vyhýbáním se daňovým povinností“ (za anglického překladu Tax avoidance) je v rámci zákona dovoleno, kdežto **daňový únik** (Tax evasion) je naprosto nelegální. Jinak řečeno minimalizace výše daňové povinnosti např. **daňovou optimalizací** je legální, což ale nebylo v úmyslu našich zákonodárců.

Jak je možno vidět v Tab. 2.1 není reálné, aby všechny daňové úniky byly provedeny úmyslně, některé mohou být důsledkem nedostatečným studiem zákonů a předpisů, které se k daním vztahují.

Tab. 2.1 Typy daňových úniků

Efektivní (legální) daňová optimalizace	Nelegální daňový únik
Osvobození od daně	Neúmyslné – neznalosti, nedbalost, složitost zákonů
Sleva na dani	Úmyslné (záměrné) menšího rozsahu
Způsob odpisů u majetku	Úmyslné – trestný čin (škoda nad 50 000 Kč)
Podpora vybraných činností (výzkum, vývoj)	Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
Mezery v daňových zákonech	Falšování účetních záznamů

Zdroj: vlastní zpracování dle Klimešová (2014)

Hranice mezi tím, co ještě je legální a co ne je velmi tenká, a proto je toto téma velmi diskutabilní. Je to způsobeno nepříliš přesným výkladem některých legislativních rozhodnutí, a v těchto případech také místně příslušní správci daně nemají určeno, jak v těchto případech postupovat. Daňový únik může nastat také v případě, kdy poplatník není zároveň plátcem a dojde ke zpronevěře (Klimešová, 2014).

Sazba daně

Výši daňové povinnosti nelze určit bez sazby daně a ZD. Pomocí sazby daně a dalších různých odpočtů, které budou charakterizovány v další kapitole, se vyčíslí částka daně, která musí být odvedena.

Jednotlivé sazby daně se můžou dělit například takto:

- **jednotná** sazba daně, která funguje na univerzálním principu, a tudíž vytváří stejné podmínky týkající se předmětu daně pro všechny daňové subjekty; mezi tyto typy daně se řadí například daň z elektřiny,

- dle předmětu daně neboli kvality se v praxi využívá daň **diferencovaná**; tento typ daně představuje například daň z přidané hodnoty, kde existují 3 sazby daně a to 21% (základní sazba), 15 % (první snížená) a 10% (druhá snížená),
- sazba daně, která se odvíjí od fyzikální jednotky ZD, se nazývá **pevná** sazba daně; tato sazba se používá v případech, které se jeví jako velmi specifické, například sazba daně na 1 hektolitr limonády nebo 1 kus cigarety apod.,
- v těch případech, kde figuruje hodnotový ZD, se používá **relativní** sazba daně, se kterou je možno se setkat u kapitálových daní,
- **lineární** sazba daně se vyznačuje skutečností, že spolu se základem roste také daň ve shodném poměru, u této sazby je známá jednoduchost výpočtu,
- **progresivní** sazba daně je mnohem těžší na konstrukci, je charakteristická tím, že pokud roste ZD, plynule se s ním zvyšuje také míra zdanění (Vančurová, Láchová, 2016).

Mezinárodní pojetí daní

Jako ukazatel k možnému mezinárodnímu porovnání daňové povinnosti se využívá **daňová kvóta**, což je poměr daných vybraných daní k hrubému domácímu produktu (dále jen HDP), ale vždy se musí dát pozor na interpretaci výsledků zjištěných tímto počinem, jelikož ta závisí na tom, jaké daně se budou k HDP poměřovat.

Je všeobecně známo, že pro celosvětovou ekonomickou realitu by bylo vhodné, aby se veškeré daňové systémy spojily v jeden ucelený. Veškerý mezinárodní obchod by v takovém případě nabyl zcela nových rozměrů a obchodování přes hranice by bylo mnohem jednodušší. Jak tvrdí Vančurová (2016) v rámci spolupráce s Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) byla vytvořena Modelová smlouva o zamezení mezinárodního dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku. Záměrem bylo vytvořit takovou smlouvu, aby každý příjem byl zdaněn pouze jednou. Tato smlouva, jež je součástí **daňové koordinace**, má také poskytnout určité zjednodušení v rámci domluvy mezi jednotlivými členy organizace při vytváření dalších bilaterálních

i multilaterálních smluv. Vytváření takovýchto smluv je výsledkem určité spolupráce vlád v oblasti daní, a to by mohlo vést k redukci daňových úniků, a tím ke zdokonalení efektivní ekonomické situace.

Jako podstatně vyšší úroveň spolupráce, spočívající v plnění společných pravidel v oblasti daňových systémů, je **daňová harmonizace**. V rámci harmonizace je nutno postupovat tak, že se nejprve určí daň, která má být sjednocena. Poté se zkoordinuje daňový základ, a nakonec se provede harmonizace sazby daně (Široký, 2016).

3 Legislativní úprava daně z příjmů právnických osob

Tato kapitola je konkrétněji zaměřena na daň z příjmů právnických osob (dále jen DPPO). Problematika týkající se DPPO je vyobrazena v § 17 až § 21a ZDP, a také ve společných ustanoveních jak pro právnické osoby, tak i fyzické v § 21b až 33 ZDP. Před konkrétní specifikací DPPO je nutné upozornit na některé důležité pojmy, bez kterých by výklad o principu fungování DPPO byl bezpředmětný. Tato forma přímé daně nemá postihovat hrubý důchod pro poplatníka, ale jeho důchod disponibilní a tudíž ten, který je poplatníkovi skutečně vyplacen po odečtu daňových aspektů. DPPO je daní všeobecnou, které podléhají všechny právnické osoby.

Pojem **právnická osoba** (dále jen PO) není upraven v ZDP, ale v zákonu č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, kde je PO charakterizována jako „*organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná.*“ PO tudíž v právních vztazích může vystupovat pod vlastním jménem a ponese majetkovou odpovědnost vznikající z těchto vztahů. PO má způsobilost vlastnit práva a povinnosti ihned od svého vzniku, je osobou uměle vytvořenou na rozdíl od osoby fyzické. Mezi typy PO se řadí:

- korporace (spolky, obchodní korporace, a další),
- fundace (nadace a nadační fondy),
- smíšené útvary, zejména ústavy.

PO naopak nemůže být osoba podnikající v rámci živnostenského oprávnění podnikající na základě živnostenského listu ani osoba podnikající na základě speciálního oprávnění. PO vzniká dnem, kdy je zapsána do obchodního rejstříku. Poplatníci DPPO se dělí na dvě skupiny, daňoví rezidenti a daňoví nerezidenti.

Daňový rezident musí zdaňovat příjmy, které jsou vyprodukovány na území ČR, ale také příjmy, které vytvořil v zahraničí. Musí mít na území ČR své sídlo nebo také místo svého vedení, ze kterého vydává rozkazy pro řízení podniku. PO, která je zároveň také daňovým rezidentem je povinna se k DPPO registrovat do 15 dnů od zápisu do obchodního rejstříku, tedy od vzniku PO. Tato povinnost nevzniká při založení společnosti, tudíž při vytvoření zakladatelské listiny nebo společenské smlouvy a při jejich podepsání všemi společníky.

Jako **daňový nerezident** je označována osoba, která nemá na území ČR vystavěné své sídlo, odvádí DPPO jen z těch příjmů, kterých na území ČR dosahuje, tudíž jeho daňovou povinnost je možno také označit jako omezenou vzhledem ke skutečnosti, jaké příjmy vyprodukuje na tomto území. Své společnosti vydává rozkazy o řízení ze sídla ze zahraničí. Daňový nerezident je povinný poslat přihlášku k DPPO do 15 dnů ode dne, kdy mu na území ČR vznikla stálá provozovna nebo ode dne kdy získal oprávnění vykonávat činnost, jež je zdrojem jeho příjmů (Vančurová, Láchová, 2016).

Pokud jsou o rezidenci poplatníků vedeny spory, využívá se existence tzv. **smluv o zamezení dvojího zdanění**. Jedná se o problematiku, kdy je sporné, ve které zemi bude příjem zdaněn. Hlavním důvodem, proč je nutné se tímto problémem zabývat, je, aby z daného příjmu nebyla odvedena daň dvakrát. Pokud se jedná o zemi, mezi kterými je smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřena, je nutné ji použít a postupovat dle metodiky v ní uvedené.

V rámci dvojího zdanění se rozlišuje dvojí zdanění vnitrostátní, což může být způsobeno zdaněním stejného příjmu u dvou různých poplatníků daně, anebo dvojí zdanění mezinárodní, u kterého je pravděpodobné, že bude vznikat v případě, kdy rezident jednoho státu pobírá příjmy v jiném státě. Je totiž možné, že při určování rezidentství poplatníka dojde ke kolizi v rámci daňových zákonů dvou či více států. Jako důsledek mezinárodního dvojího zdanění lze považovat vyhýbání se plnění daňové povinnosti, anebo daňovými úniky, které lze provádět také v rámci využívání tzv. daňových rájů, kde se daň neodvádí (Rylová, 2012).

Jako zvláštní druh poplatníka DPPO se jeví veřejně prospěšný poplatník. Tento pojem představuje osobu, která dle § 17a ZDP je poplatník, který má v souladu se svými statuty, statutem, zákonem za úkol vykonávat jako svou hlavní činnost takovou činnost, která není podnikání. U tohoto poplatníka bude předmětem daně například příjem z reklamy, členského příspěvku, úroku nebo nájemného (výjimku tvoří nájemné státního majetku).

3.1 Konstrukční prvky DPPO

Následující výklad je zaměřen na vysvětlení konstrukčních prvků DPPO, a to například jaké zdaňovací období lze použít v případě PO, jaká je sazba daně nebo

také kdy je nutné podat DP a které náležitosti musí obsahovat.

Jako **zdaňovací období** dle § 21a ZDP může být:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok – je možno aby toto období začínalo prvním dnem jakéhokoliv jiného měsíce, než je leden,
- c) období od rozhodného dne fúze, rozdělení podniku nebo převodu jmění na jiného společníka do konce kalendářního roku nebo roku hospodářského, jež se převod nebo přeměna jmění staly účinnými,
- d) účetní období, a to jen za předpokladu, že je delší než dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

V nejčastějších případech se jedná o první možnost, tudíž kalendářní rok. V případě dceřiné a mateřské společnosti je jednodušší a mnohem praktičtější, pokud jsou jejich zdaňovací období shodné. Tudíž jestli jedna společnost vstupuje do tohoto vztahu, musí se mateřské společnosti přizpůsobit, aby jejich výsledky byly srovnatelné ve stejných časových obdobích, a aby měly lepší vypovídací schopnost. Jestliže chce společnost přejít z roku kalendářního na rok hospodářský, musí tuto skutečnost oznámit místně příslušnému finančnímu úřadu, a to ve lhůtě nejméně 3 měsíce před touto očekávanou změnou anebo před koncem stávajícího účetního období, a to dle toho, který z uvedených dnů nastane dříve. Jestliže tuto podmínku nelze považovat za splněnou, není změna zdaňovacího období přípustná. Podobným způsobem se postupuje v případě přechodu z roku hospodářského na kalendářní a tuto změnu je možno provést pouze jednou za běžné účetní období (Jaroš, 2013).

Dle DŘ lze definovat tyto druhy DP:

- řádné,
- opravné,
- dodatečné.

Řádné DP je povinen podat každý subjekt, kterému tuto povinnost ukládá zákon anebo který je správcem daně vyzván k podání. V tomto dokumentu je plátce povinen

vyčíslit daň sám a doložit další skutečnosti, které pro vyměření daně použil. Opravné DP se podává v tom případě, jestliže daňový subjekt přijde na to, že má v řádném DP chybu, a ještě nenastal termín pro podání řádného DP. Poté se k předchozímu DP nepřihlíží a správce daně bere v potaz pouze opravné DP. Pokud poplatník přijde na to, že daňová povinnost v řádném DP není správně vyčíslena již po termínu pro podání tohoto DP, je nutné, aby podal do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto skutečnost zjistil, dodatečné DP a v rámci stejné lhůty, pokud je daň vyšší, daň uhradit anebo daňovému subjektu bude v tomto termínu navrácena.

Jsou stanoveny dvě **lhůty pro podání DP**. První lhůta je do tří měsíců po zdaňovacím období a platí jak pro osoby fyzické, tak i právnické. Druhou možností je podání DP do šesti měsíců po zdaňovacím období, a to jen v tom případě, jestliže za daňový subjekt daň vyměřuje a podává daňový poradce a je opatřen plnou mocí podepsanou daňovým poplatníkem, anebo pokud mají uloženou zákonem povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. V případě, kdy účetní jednotka má za zdaňovací období kalendářní rok, jsou tyto lhůty 1. 4., popř. 1. 7 (Hnátek, 2017).

Pokud poplatník podá DP se zpožděním delším než 5 pracovních dnů, je poplatníkovi uložena pokuta dle § 250 DŘ ve výši:

- a) „0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
- b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však do 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
- c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.“

Výše pokuty nesmí za žádné situace přesáhnout částku 300 000 Kč.

Splatnost daně je ve stejný den, jako pro povinnost podat DP, tudíž k 1. 4. nebo 1. 7. následujícího roku po zdaňovacím období, přičemž jako zaplacení se považuje přičtení peněžních prostředků na účet správce daně. Jelikož většina poplatníků není ochotna platit daň najednou, je možno dle § 38a ZDP daňovou povinnost platit i ve formě **záloh na dani** v průběhu zálohového období, které ovšem

není shodné s obdobím zdaňovacím. Z poslední známé daňové povinnosti se vyčíslí výše zálohy, přičemž výše záloh je:

- 40 % poslední známé daňové povinnosti pro ty, u kterých tato daň přesáhla částku 30 000 Kč, ale zároveň nepřesáhla částku 150 000 Kč; tento poplatník musí odvést zálohu dvakrát za rok, a to do 15. 6. a následně do 15. 12.,
- 25 % poslední známé daňové povinnosti pro ty poplatníky, kteří měli daňovou povinnost převyšující částku 150 000 Kč; v tomto případě musí poplatník uhradit zálohu čtvrtletně, a to do 15. 3., 15. 6., 15. 9. a do 15. 12.

Existují také případy, ve kterých zákon určuje nepovinnost platby záloh, a to v případě, že poplatníková poslední daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, pokud se jedná o obce a kraje, a jestliže ukončil činnost nebo zanikl zdroj zdanitelných příjmů.

Předmět daně

Jako předmět daně jsou označovány příjmy v § 18 odst. 2 ZDP a mezi tyto příjmy patří např.:

- příjmy získané nabytím akcií,
- příjmy ze zvláštní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů,
- příjmy zdravotní pojišťovny,
- příjmy společenství vlastníků jednotek.

ZDP v § 19 definuje také příjmy, které sice jsou předmětem DPPO, ale jsou od této daně osvobozeny, a mezi tyto patří např.:

- členský příspěvek,
- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony,
- příjem z nájemního družstevního bytu,

- příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou,
- příjmy státních fondů,
- výnos z operací na finančním trhu,
- příjmy plynoucí z odpisů dluhů při oddlužení nebo reorganizaci,
- a další.

Sazba daně je v současné výši stanovena na 19 %. V § 21 ZDP je ovšem také uvedena výjimka, a to daň stanovená ve výši 5 %, ale pouze u základního investičního fondu a 0 % u fondu penzijní společnosti.

3.2 Postup výpočtu DPPO

Jako první krok při výpočtu daňové povinnosti u PO je nutno určit výši ZD. Tento ZD se dále musí přetransformovat, což je uvedeno v následující podkapitole.

Základ daně

ZD je určován jako rozdíl příjmů (bez příjmů, které nejsou předmětem daně a osvobozených od daně) a výdajů, a to při ohledu na věcnou a časovou souvislost v určitém zdaňovacím období, a tento rozdíl se dále upravuje dle ZDP.

Pro zjištění výše ZD se používá:

- a) účetní výsledek hospodaření, a to bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, a to v první řadě u poplatníků, jež vedou účetnictví,
- b) rozdíl mezi příjmy a výdaji u těch poplatníků, kteří účetnictví nevedou anebo jej vedou v jednoduché formě.

Obecně je pro stanovení ZD doporučováno časově rozlišovat náklady, respektive výdaje, u těch položek, které lze rozlišit pomocí dohadných položek (například pokud již byla provedena spotřeba, ale neproběhla fakturace služby nebo zboží) anebo časově rozlišit např. náklady na záběh výroby. Toto ale není zpravidla nutné u transakcí, které se často u daňového subjektu opakují a jejich využívání je pravidelné, například placené pojistné (Dvořáková a kolektiv, 2013).

Časové rozlišení není nutné provádět, pokud se jedná o částky nevýznamného charakteru a není tímto zkreslována výše výsledku hospodaření úmyslně. Druhá výjimka se vztahuje na částky, jež jsou společnostmi přijímány nebo vydávány, a které se pravidelně opakují, ale jen pokud se příliš neovlivní časová a věcná souvislost výnosů a nákladů. Například se může jednat o příspěvky placené každým rokem profesním komorám (Dvořáková 2018).

Jak je možno vidět v Tab. 3.1 výsledek hospodaření před zdaněním se velmi výrazně upravuje. Při vytváření ZD se musí brát v úvahu skutečnosti, které jsou stručně uvedeny níže.

Tab. 3.1 Určení výše ZD

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním
– osvobozené příjmy
– příjmy nezahrnované do ZD (včetně samostatných ZD)
– rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+ účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+ - vyloučení zaúčtovaných položek, které se v ZD uznávají, jen jsou-li zaplacený
= ZD

Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová (2016)

Vyčíslení ZD daně je prvním krokem pro výpočet DPPO. Příjmy, které patří mezi osvobozené, již jsou uvedeny výše. Mezi příjmy nezahrnované do ZD daně se řadí ty, které nejsou předmětem této daně, a také částky, které již byly zdaněny u stejného poplatníka v minulosti. Do výpočtu daně lze zahrnovat pouze náklady, které jsou daňově uznatelné, a tudíž tyto náklady musí splňovat následující podmínky:

- konkrétní náklad souvisí s příjmy, které jsou předmětem daně, nelze brát v úvahu náklady, které souvisí s příjmy osvobozenými nebo vyňatými a už v žádném případě ty, které souvisí s osobní spotřebou poplatníka; pokud souvisí náklady s příjmy jen částečně, je třeba tyto náklady krátit (poplatník je oprávněn požádat o posouzení uplatněných nákladů),
- náklad je nutný pro dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů,

- některý účetní náklad lze uznat jako daňový náklad jen v určité výši, záleží na specifikaci právní normy anebo si tento limit stanoví poplatník individuálně pomocí vnitřní směrnice dle vlastní kalkulace, která je náležitě odůvodněna, například jedná se o normy přirozených úbytků u zásob, v častých případech lze náklad zahrnout do výpočtu jen do výše jeho souvisejícího příjmu,
- náklad musí být poplatníkem dostatečně prokázán, například pomocí účetních dokladů, výpisů z bankovního účtu apod., nestačí ovšem prokázat papírovou formou, náklad musí být podložen také věcnou podstatou,
- dát pozornost těm nákladům, které je zakázáno zahrnovat do ZD, jedná se například o částky, které lze hradit pouze ze zisku,
- při zahrnování nákladů do ZD je nutno dávat zvláštní pozornost skutečnosti, zda daný náklad již byl zaplacen.

Rezervy

V rámci dodržování účetní zásady věrného a poctivého zobrazení účetnictví a taky zásady opatrnosti, si účetní jednotky tvoří účetní rezervy. Z daňového hlediska jsou ovšem uznatelné jen některé z těchto rezerv. Mezi ty, které jsou daňově uznatelným nákladem, patří například bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na pěstební činnost. Novým typem daňově uznatelné rezervy je rezerva na odbahnění rybníka, a také rezerva na sanaci pozemků, na kterých byla prováděna těžba, a rezerva na vypořádání důlních škod.

Za nejčastěji používanou a daňově uznatelnou rezervu se považuje rezerva na opravy hmotného majetku, která je upravena dle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění ZD z příjmů (dále jen ZoR). Tato rezerva musí být vytvářena nejméně po dobu dvou zdaňovacích období, které po sobě následují. Tuto rezervu tvoří vlastník, anebo pachtýř pokud je vlastník propachtovatel a má s pachtýřem uzavřenou smlouvu o pachtu obchodního závodu, a lze ji zrealizovat na opravy dlouhodobého majetku, který poplatník odepisuje dle § 26 odst. 2 ZDP po době pět let a více. Celkovou částku, kterou poplatník vytvoří jako rezervu, musí rozložit na opravy

rovnoměrně do dílčích let a evidovat na zvláštním účtu, který byl vytvořen pouze pro tyto účely.

Tuto rezervu je možno tvořit rovným poměrem ve dvou zdaňovacích obdobích minimálně, maximální období pro tvorbu rezervy je:

- 3 zdaňovací období pro majetek zařazený v odpisové skupině č. 2,
- 6 zdaňovacích období (odpisová skupina č. 3),
- 8 zdaňovacích období (odpisová skupina č. 4),
- 10 zdaňovacích období (odpisová skupina č. 5 a 6) (Dvořáková, 2017).

V ZD se projeví postupné čerpání rezervy, pokud je oprava uskutečňována i v následujícím zdaňovacím období po zahájení, přirozeně se do něj rezerva přenese. Nebude-li rezerva použita do stanovené doby, musí se o tuto rezervu navýšit ZD. Pokud nejsou podmínky určené zákonem dodrženy a rezerva bude například čerpána na jiné účely, než byla vytvořena, poplatník musí rezervu zrušit a výši této rezervy náležitě dodatečně zdanit. Rezervu na opravy hmotného majetku nelze vytvořit například k majetku, který je určen k likvidaci, na pravidelně se opakující opravy každým rokem, tyto prostředky se také nemohou použít na opravy, které byly způsobené nepředvídatelnou událostí nebo na pořízení hmotného majetku.

U ostatních rezerv je postup zcela odlišný. Jelikož jiné rezervy nejsou považovány jako daňově uznatelný náklad, je nutno v plné výši ostatní rezervy navýšit o výši rezervy ZD (Pilařová, 2016).

Opravné položky

Jak je možno vidět v Tab. 3.2, tvorbu opravné položky je možno provést až po určité době nezaplacení pohledávky.

Tab. 3.2 Vytvoření opravné položky k nezaplacené pohledávce

Doba splatnosti	Výše opravné položky
Po 18 měsících	50 % hodnoty pohledávky
Po 36 měsících	100 % hodnoty pohledávky

Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová (2016)

Vytváření opravných položek je nutné v případě neuhrazené pohledávky. Opravnou položku je možno vytvořit najednou v daném zdaňovacím období, ve kterém poplatník tuto pohledávku přihlásil do insolvenčního řízení. Často si ovšem poplatníci tvoří opravnou položku postupně, ale to jen v tom případě, není-li pohledávka již promlčena. Tuto možnost krytí může poplatník využít jen v případě, není-li pohledávka se spojenými osobami, a tudíž by mohlo dojít k jejich domluvě, snížení ZD, a také snížení příjmů vedoucích do státního rozpočtu.

Další formou vypořádání se s nezaplacenou pohledávkou je **odpis pohledávky** přímo do nákladů. Tento způsob je možno využít v případě postoupení pohledávky (prodeje pohledávky).

Po všech uvedených úpravách je nutno ZD dále transformovat. Jak je uvedeno v Tab. 3.3, ZD je možno upravit ještě o následující položky, pořadí položek je ovšem bezpodmínečně nutno dodržet v rámci celé správnosti výpočtu daňové povinnosti.

Tab. 3.3 Postup výpočtu daňové povinnosti

ZD 1
- ODPOČTY (odčitatelné položky)
- daňová ztráta (vyměřená za předešlé zdaňovací období)
- odpočet výdajů na výzkum a vývoj
- odpočet na podporu odborného vzdělávání
= mezisoučet
- bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely
= ZD 2 (zaokrouhlený na celé tisícičkoruny dolů)
x sazba daně
= DAŇ PŘED SLEVAMI
- SLEVY NA DANI
- slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
= DAŇ PO SLEVÁCH

Zdroj: vlastní zpracování dle Pelech, Pelc (2018)

Mezi odčitatelné položky se dle § 34 odst. 1 ZDP řadí odpočet **daňové ztráty**, která byla vyprodukovaná v předešlých zdaňovacích obdobích. Je možno uplatnit tuto ztrátu jednorázově nebo po částech, ale jen do pěti let, které následují ihned po roku,

kdy k vyměření daňové ztráty došlo. Daňové ztráty je dosaženo, jestliže výsledek hospodaření před zdaněním vykazuje zápornou hodnotu. Daňová ztráta je pro poplatníka velmi zvláštní druh odpočtu, není představována přímo jako nárok poplatníka na odpočet, ale přesto snižuje daňovou povinnost poplatníka v následujících zdaňovacích obdobích. Je proto jednou z možností, jak výši daně optimalizovat ve střednědobém období. Stát se tímto podílí na uhrazení této ztráty, pomáhá tak poplatníkovi snížit riziko převýšení uznaných daňových nákladů nad zdanitelnými příjmy.

Odpočet v oblasti **výzkumu a vývoje** si zaslouží zvláštní pozornost. Je totiž velmi obtížné stanovit, které náklady na výzkum a vývoj lze zařadit mezi odčitatelnou položku, a které ne, a proto může poplatník požádat o závažné posouzení výdajů. Tímto způsobem chce stát poplatníky podněcovat ke stále vyšším finančním prostředkům určeným na výzkum a vývoj. Sazba pro odpočet na tyto projekty je základní, a to ve výši 100 % a zvýšená ve výši 110 %. Mezi výdaje takto uznatelné patří dle § 34b odst. 1a ZDP:

- a) experimentální či teoretické práce,
- b) projekční a konstrukční práce,
- c) výpočty,
- d) návrhy technologií,
- e) výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje.

Podpora na odborné vzdělávání zahrnuje dva druhy odpočtu, a to odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání, a také odpočet výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání dle § 34f ZDP. Podmínkou pro využití tohoto odpočtu je domluva dvou stran, a to školy a jiné osoby pracující v oboru, v němž se studenti připravují na výkon budoucího povolání, a to na základě smluvního ujednání. V případě příspěvku na studenta činí jeho výše 200 Kč na hodinu jeho výuky, která je prováděna na pracovišti poplatníka. Tyto odpočty lze uplatnit maximálně v rámci tří následujících období.

Zásluhou státu také mohou poplatníci finančně pomáhat neziskovým sektorům a částku takto darovanou si odečíst od ZD. Toto je prováděno v rámci **bezúplatného plnění**. Částka může být věnována na humanitární účely, obětem živelné pohromy, pro podporu a ochranu mládeže atd. Tento odpočet je možno provést po odečtení případné daňové ztráty z minulých let, odpočtu v oblasti výzkumu a vývoje a odpočtu v rámci podpory na odborné vzdělávání. Výše odpočtu je určena minimální hranicí z důvodu administrativních, a tou je 2 000 Kč, ale také horní hranicí, což činí 10 % ze ZD sníženého o již zmíněné předešlé odpočty. Poskytovat plnění je možné jiným PO, obcím, krajům a popřípadě některým fyzickým osobám. Tento odpočet nemohou uplatnit veřejně prospěšní poplatníci.

Již zaokrouhlený ZD lze dále ponížít o **slevy na dani**. Využití slev je pro PO velmi výhodné, jelikož reagují mnohem účinněji a intenzivněji než odpočty. U DPPO je možné uplatnit dva druhy slev na dani, první z nich je sleva na zaměstnance se zdravotním postižením. Zaměstnavatel, který takovéto zaměstnance ve své firmě zaměstnává, si může od daně odečíst:

- a) částku, ve výši 18 000 Kč za jednoho zaměstnance v případě, že se nejedná o zaměstnance s těžším zdravotním postižením,
- b) za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením částku 60 000 Kč.

Touto formou chce stát pobídnout PO k tomu, aby osoby se zdravotním postižením taktéž zaměstnávali, a proto jim poskytuje absolutní slevu, která je jen diferencovaná dle míry postižení. Při určování slevy se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců, který je poté zaokrouhlen na dvě desetinná místa.

Druhý typ slevy na dani je dle § 35a poskytnutí investiční pobídek, které jsou především zaměřené na zahraniční investory.

3.2.1 Odpisy

Jednou z dalších alternativ, jak je možné výši daňové povinnosti optimalizovat jsou odpisy. Osobou, která je oprávněna odpisy provádět, je odpisovatel. V mnoha případech je to vlastník dlouhodobého majetku. Prováděním odepisování převádí hodnotu majetku do nákladů na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Počátek odepisování je stanoven v okamžiku, kdy je majetek zaevidován (protokol o zahájení

užívání, inventární karta, apod.), a kdy je uveden do stavu způsobilého k běžnému užívání. Odpisy se dělí z pohledu dvou hledisek, a to z pohledu účetního a z pohledu daňového. (Prudký, Lošťák, 2014)

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku jsou charakterizovány dle § 28 zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví (dále jen ZoÚ) jako zaznamenávání trvalého snížení hodnoty majetku v důsledku jeho opotřebení. Účetní jednotka si může stanovit sazby těchto odpisů z pohledu času, vztahu k výkonům nebo z hlediska upotřebitelnosti. U tohoto druhu odpisu má účetní jednotka volnou ruku v tom, že si může vytvořit dle jejího uvážení individuální odpisový plán a tento zavést do vnitřních směrnic. Na rozdíl od odpisů daňových, kde je dle ZDP v § 26-33 striktně určený způsob odepisování. Pro výpočet ZD je nutné brát v úvahu i **odpisy daňové** za účelem, aby byl ZD vypočítán průkazně a správně nezávisle na odpisovém plánu z účetního hlediska. Jestliže podnikatel vede účetnictví, je povinen druhy odpisu rozlišovat a pokud jsou účetní odpisy nastaveny tak, že zobrazují skutečné opotřebení majetku, bude vznikat mezi účetními odpisy a daňovými rozdíl. V případě, že účetní odpisy převyšují odpisy daňové, vykázaný hospodářský výsledek se o tento rozdíl navyšuje. Je-li tomu naopak, znamená to, že jestli daňové odpisy jsou větší hodnoty nežli účetní, o daný rozdíl se bude výsledek hospodaření snižovat. V některých případech je také možné, že účetní jednotka ztotožňuje účetní odpisy s daňovými, a v tomto případě k takovým úpravám docházet nebude. V rámci vedení daňové evidence lze výši daňových odpisů zahrnout do výdajů přímo.

Poplatník je povinen odepisovat majetek ze vstupní ceny, což může být:

- cena pořízení majetku, pokud byl majetek získán za úplatu,
- vlastní náklady, jestliže byl majetek získán tak, že byl vyroben ve vlastní režii,
- reprodukční pořizovací cena ve všech ostatních případech nabytí majetku,
- zvláštním předpisem stanovená cena pokud byl majetek nabyt darem nebo zděděním.

Jako jednu z hlavních zásad daňových odpisů, se považuje fakt, že majetek je možno odepisovat maximálně do výše jeho vstupní ceny. Je také možné, že se poplatník rozhodne odepisování přerušit nebo odložit. Může tak učinit v případě, kdyby uplatnění odpisů vedlo k zápornému výsledku hospodaření, a to by nedovolila odpočty a slevy na dani plně využít. Každá očekávaná doba užívání majetku je odlišná, proto se majetek řadí do jedné ze šesti skupin, které jsou uvedeny v následující Tab. 3.4, a to dle předpokladu, po jakou dobu bude majetek odpisován.

Tab. 3.4 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Příklad	Počet let odpisování
1	PC a kancelářská technika	3
2	pracovní stroje, zařízení, osobní a nákladní automobily	5
3	parní kotle	10
4	budovy z lehkých hmot	20
5	budovy a haly pro průmysl a zemědělství, jednotky nezahrnující pozemky	30
6	administrativní budovy (obchodní domy)	50

Zdroj: vlastní zpracování dle Prudký, Lošťák (2014)

V případě odepisování v prvním roce existují určité individuální pravidla. Odpis v prvním roce může být v nižší výši, než tomu bude v letech následujících, a to z toho důvodu, že mohl být zařazen do užívání (pořízení) až v průběhu zdaňovacího období, což je jeden rok. Poplatník má také možnost využít v prvním roce zvýšený odpis, a to ve výši 10 %, ve zvláštních případech také ve výši 15 % a 20 % po splnění podmínek uvedených v ZDP. Vypočtený odpis se zaokrouhluje na celé Kč nahoru. Vybranou odpisovanou metodu si musí účetní jednotka zvolit při pořízení, a není možno ji v průběhu odepisování měnit.

Rovnoměrné odepisování

Jak je již možno zjistit dle názvu, vstupní cena majetku je přenášena do ZD rovnoměrně po celou dobu odepisování majetku. Majetek je zařazen do příslušné odpisové skupiny, dle které je vybrána konkrétní odpisová sazba. Využití této odpisové

metody je velmi jednoduché, ovšem vcelku neodpovídá časově opotřebení majetku, jež je nejvíce opotřebováván v prvních letech jeho využívání. Jak je uvedeno v Tab. 3.5, v jednotlivých letech se odpisové sazby liší, a tudíž je nutno brát zřetel na to, kterým rokem je odpisování prováděno.

Tab. 3.5 Sazby pro rovnoměrné odepisování

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní zpracování dle Prudký, Lošťák (2014)

Vzorec pro odepisování rovnoměrné v prvním roce (3.1) a v dalších letech (3.2),

$$RO1 = \frac{VC \cdot S1}{100}, \quad (3.1.)$$

kde $RO1$ znamená roční odpis v prvním roce, VC je vstupní cena majetku, $S1$ značí sazbu odpisu pro první rok odepisování,

$$ROn = \frac{VC \cdot Sn}{100}, \quad (3.2)$$

kde ROn značí roční odpis v dalších letech, VC vstupní cenu majetku a Sn značí sazbu pro odepisování po další roky.

Jako druhá metoda odepisování se označuje metoda zrychleného odepisování, jejíž výpočet je náročnější než u metody rovnoměrného odepisování.

Zrychlené odepisování

V tomto způsobu odepisování se místo odpisových sazeb využívají odpisové koeficienty, jež jsou uvedené v Tab. 3.6.

V případě, že se během odepisování nezvýší vstupní cena o technické zhodnocení, je největší odpis v druhém roce odepisování. U tohoto způsobu odepisování platí, že odpisy v dřívějších obdobích jsou vyšší než v obdobích pozdějších. Jsou využívány v případě, kdy účetní jednotka chce snížit ZD na začátku pořízení majetku.

Tab. 3.6 Koeficienty pro zrychlené odepisování

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce	Koeficient v dalších letech	Koeficient pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování dle Marková (2018)

Výpočet odpisu je prováděn tím způsobem, že se v prvním roce odepisování (3.3) používá koeficient pro rok první dle ZDP, v dalších letech koeficient druhý až šestý (3.4). Matematické vyjádření vzorců je následující,

$$ZRO1 = \frac{VC}{K1}, \quad (3.3)$$

kde *ZRO1* označuje hodnotu zrychleného ročního odpisu v prvním roce, *VC* je vstupní cena majetku, *K1* značí koeficient pro první rok odepisování.

Odepisování v dalších letech je vypočítáno jako dvojnásobek vstupní ceny majetku po odečtení let, po které již byl majetek odepisován a použitím koeficientu pro druhé a veškeré následující roky,

$$ZROn = \frac{2 \cdot ZC}{Kn - n}, \quad (3.4)$$

kde *ZROn* značí zrychlený roční odpis po následující léta, kdy *n* vyjadřuje počet let, *ZC* znamená zůstatková cena majetku (vypočítá se jako rozdíl mezi vstupní cenou

a součtem uplatněných ročních odpisů) a Kn značí koeficient pro odepisování dalších let.

4 Vyhodnocení daňového zatížení na modelových situacích

Tato kapitola se zabývá praktickým využitím výčtu v předchozích kapitolách, které se zabývaly teoretickou stránkou problematiky daňového zatížení pro PO. Zahrnuje postup výpočtu DPPO, jak by měl poplatník postupovat, aby si co nejvíce optimalizoval svou daňovou povinnost, a to prostřednictvím modelové situace. Obsahuje také skutečnost, jak postupovat při vyplňování DP.

Začátek kapitoly je věnován konkrétnímu výpočtu DPPO za zdaňovací období roku 2017, taktéž jsou podrobně vypočítány odpisy veškerého dlouhodobého majetku, jež je ve vlastnictví společnosti a je zařazen v různých odpisových skupinách. Je zjištěna výše daňové povinnosti a na základě tohoto je v dalším příkladu vypočítána daňová povinnost s pomocí optimalizace ZD prostřednictvím odpočtů, a posléze také snížení výše daně pomocí uplatnění slev na dani.

Na závěr kapitoly jsou vyobrazeny jednotlivé částky výsledku hospodaření před zdaněním a daňových povinností za období od roku 2007 až do roku 2017, a je provedena jejich analýza pomocí časových řad.

4.1 Modelový příklad výpočtu DPPO

Nyní bude následovat výpočet DPPO u fiktivní společnosti, která je střední velikosti. Tento modelový příklad bude použit také pro vyplnění DP.

Název společnosti: XYZ, s. r. o.

Sídlo: 28. října 99 Ostrava – Moravská Ostrava, 709 00 Ostrava

Datum vzniku: 15. 1. 1996

Právní norma: společnost s ručením omezeným

Identifikační číslo: 12345678

Daňové identifikační číslo: CZ12345678

Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v příloze č. 1 živnostenského zákona (holičství, kadeřnictví)

Společnost byla založena dvěma vlastníky, kteří jsou i nadále jednatele ve společnosti. Základní kapitál byl ve výši 7 000 000 Kč a byl zaplacen společníky rovným dílem před zapsáním do obchodního rejstříku. Společnost je měsíčním plátcem DPH a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Společnost má hlavní pobočku v Ostravě, další dvě pobočky v Opavě a Bruntále, a provozuje kadeřnický salón s možností zakoupení kosmetických přípravků na vlasy přímo v daném salónu. Společnost věří v otevření dalších poboček v budoucnosti z důvodu úspěšně prosperujících dosavadních salónů. V roce 2015 byla ve společnosti vykazována daňová ztráta ve výši 234 000 Kč, což znamená, že v tomto roce daňově uznatelné náklady převýšily o tuto hodnotu příjmy, které byly společností zdaňovány. V roce 2016 byla jako položka snižující ZD hodnota 134 000 Kč, tudíž v roce 2017 je možno použít hodnotu 100 000 Kč.

Před samotným výpočtem daňové povinnosti je nutno vyčíslit výši výsledku hospodaření před zdaněním (dále jen VHpZ). Aby bylo možné tohoto docílit, je třeba znát výši nákladů a výnosů vyprodukovaných danou společností za rok 2017. V Příloze č. 2 jsou uvedeny náklady vykazované ve společnosti, které je možno daňově uznat dle stanovených legislativních podmínek v ČR. Daná společnost vykazovala také v roce 2017 náklady, které nejsou daňově uznatelné, a tyto je možno vidět zaznamenané v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Daňově neuznatelné náklady provozní

Označení	Typ nákladu	Částka v Kč
N13	Náklady na reprezentaci (513)	45 700
N14	Ostatní služby – nedaňové (518)	31 000
N15	Zákonné sociální pojištění – neuhrazené (525)	38 880
N16	Zákonné zdravotní pojištění – neuhrazené (525)	25 920
N17	Ostatní pokuty a penále (545)	2 000
N18	Manka a škody neproplacené (549)	4 500
N19	Účetní odpisy (551)	45 983
N20	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv (554)	120 500

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady jsou rozčleněny na daňové a nedaňové, jelikož ne všechny náklady vygenerované společnostmi jsou automaticky daňově uznatelné. Mezi daňově neuznatelné náklady patří:

- **manko nad normu přirozených úbytků** nebo manko nepřiznáno viníkovi k úplatě, nejedná se o manko způsobené neznámým pachatelem či škody způsobené živelnou pohromou,
- **opravné položky**, které nejsou vytvořeny podle ZoR,
- **ostatní pokuty, penále a jiné sankce** (například úrok z prodlení za pozdní platbu daně dle § 252 DŘ, pokuta za porušení mlčenlivosti dle § 246 DŘ, pořádková pokuta dle § 247 až § 249 DŘ, penále za pozdě zaplacené pojistné na sociální zabezpečení atd.),
- **náklady na reprezentaci**, které jsou určeny na pohoštění, občerstvení a dary, kdy se za dar nepovažuje dle ZDP reklamní či propagační předmět, který má ochrannou známku poskytující společnosti, a jeho hodnota je do 500 Kč bez DPH,
- **ostatní sociální pojištění**, které je nad rámec zákonné výše,
- při prodeji dlouhodobého majetku není daňově účinný **rozdílný mezi hodnotou účetní prodaného majetku a jeho prodejní cenou**,
- **technické zhodnocení**,
- hodnota **účetních odpisů** dlouhodobého majetku,
- v případě, že nejsou splněny podmínky z § 24 odst. 2 písm. y ZDP, **odpis pohledávky** je také daňově neuznatelný,
- a další (Hnátek, 2018).

Mezi náklady provozní se řadí ty náklady, které jsou bezprostředně spojeny s výrobním procesem. Vedle těchto může společnost realizovat náklady spojené s různými finančními operacemi, a ty jsou označovány jako náklady finanční. Jak je možno vidět v Tab. 4.2 společnost vykazovala také náklady tohoto druhu.

Tab. 4.2 Finanční náklady

Označení	Typ nákladu	Částka
N22	Úroky (562)	
	• úrok Česká spořitelna	13 493,34
	• úrok Raiffeisenbank	121 945,66
N23	Kurzové ztráty (563)	2 784,43
N24	Ostatní finanční náklady	5 343, 57

Zdroj: vlastní zpracování

V následující Tab. 4.3 jsou uvedeny částky, kterých společnost dosáhla v rámci výnosů ze všech činností společnosti.

Tab. 4.3 Výnosy

Označení	Typ výnosu	Částka
V1	Tržby z prodeje zboží	342 000
V2	Tržby z prodeje služeb	3 108 700
V3	Ostatní provozní výnosy	95 000
V4	Kurzové zisky	3 204,50

Zdroj: vlastní zpracování

S pomocí uvedených údajů lze sestavit VHpZ, který je zaznamenán v řádce 10 v DP. Tento lze vypočítat tím způsobem, že od položek v 6. účtové třídě se odečtou položky z účtové třídy páté. Nejčastější chyby jsou páchany v účtové skupině č. 59, kde je nutno rozlišovat daňovou povinnost splatnou a daňovou povinnost odloženou. Aby dosáhla účetní jednotka dodržení zásady opatrnosti, musí brát na ohled i ty transakce, které v daném roce byly zúčtovány, ale daňovou podstatu budou plnit až rok následující anebo naopak, daňově jsou uznatelné v nynějším roce, ale zaúčtovat je lze až v následujícím roce (Pilařová, Pilátová, 2018).

Celková hodnota výnosů je 4 048 904,50 Kč a od této hodnoty je nutno odečíst hodnotu nákladů, která činí 2 903 085 Kč. Hodnota rozdílu je poté 1 145 820 Kč a tuto částku je dále nutno upravit o položky, které zvyšují či snižují ZD. V dalším kroku je nutné VHpZ upravit o čtyři následující úpravy.

Nejprve je nutné zohlednit při transformaci VHpZ na ZD **položky zvyšující ZD**. V tomto konkrétním případě je do těchto položek nutno zahrnout náklady na reprezentaci ve výši 45 700 Kč a také ostatní služby nedaňové, jejichž výše činí 31 000 Kč. Jako další daňově neuznatelný náklad lze považovat zákonné sociální pojištění a zákonné zdravotní pojištění zaměstnanců, které společnost neuhradila za poslední měsíc zdaňovacího období, tyto položky jsou ve výši 38 880 Kč a 25 920 Kč. Další položkou jsou ostatní pokuty a penále ve výši 2 000 Kč, manka nad normu přirozených úbytků, které nebyly přiznány zaměstnanci k úhradě, jejichž hodnota je 4 500 Kč. Závěrem je to hodnota účetních odpisů, které činí 45 983 Kč, a také hodnota 120 500 Kč, která obsahuje ostatní rezervy vytvořené účetní jednotkou.

Jako další krok je nutno odečíst **položky snižující ZD**. Mezi ty patří hodnota daňových odpisů, která je 305 820 Kč. Hodnotu daňových odpisů je možno považovat za daňově uznatelný náklad na rozdíl od odpisů účetních, které je nutno k ZD přičíst. Výpočet daňových odpisů je detailně rozebrán v podkapitole č. 4.2. Další položkou, kterou je možno odečíst od ZD je hodnota daňové ztráty, která ještě nebyla využita jako položka snižující ZD, a která nepřevyšuje 5 let od roku, ve kterém byla daňová ztráta vykázána, tudíž je možno uznat hodnotu 100 000 Kč. Poslední položkou, patřící do této kategorie, je hodnota ostatní rezervy 120 500 Kč, která je daňově uznatelná, a byla společností rozpuštěna. Náklady na výzkum a vývoj, kterými je také možno snížit ZD, byly vynaloženy v nulové výši. Společnost nevěnovala prostřednictvím daru žádné finanční prostředky.

Výpočet daňové povinnosti společnosti za stanovených podmínek je znázorněn v Příloze č. 3.

V rámci dalšího postupu by společnost nyní mohla uplatit **slevy na dani**, ale jelikož nezaměstnává žádné osoby se zdravotním postižením ani nevytváří žádné investiční pobídky, sleva na dani nebude realizována.

Celková daňová povinnost, kterou společnost musí za rok 2017 přiznat a zaplatit, tedy je 154 470 Kč. Celý postup výpočtu daně je také uveden v Příloze č. 1, a to v tiskopisu daňového přiznání. Jakým způsobem se musí DP vyplnit je konkrétně uvedeno v podkapitole č. 4.3.

Z Přílohy č. 3 také vyplývá celkový zisk společnosti, jehož výši lze zjistit, pokud od VHpZ je odečtena hodnota daňové povinnosti. V tomto případě se od částky 1 145 820 Kč odečte daň ve výši 154 470 Kč. Výsledná částka, která činí 991 350 Kč, představuje disponibilní výsledek hospodaření, s nímž může společnost nakládat dle rozhodnutí valné hromady společnosti, která je povinna tak učinit do 30. 6. následujícího roku po zdaňovacím období, kdy je daň vyměřena. V tomto případě musí valná hromada zasednout do 30. 6. 2018.

Z výsledné daňové povinnosti jsou také společnosti vypočítávány zálohy na příští zdaňovací období, a jelikož daň přesáhla výši 150 000 Kč, bude zálohy na budoucí daňovou povinnost platit každé čtvrtletí. Zálohu bude odvádět ve výši 25 % poslední daňové povinnosti (zaokrouhleno na stokoruny nahoru), což je částka 154 470 Kč, a tudíž zálohy budou placeny takto:

- do 15. 6. 2018 ve výši 38 700 Kč,
- do 15. 9. 2018 ve výši 38 700 Kč,
- do 15. 12. 2018 ve výši 38 700 Kč,
- do 15. 3. 2019 ve výši 38 700 Kč.

Z výše DPPO lze zjistit, že společnost používá málo prostředků k optimalizaci daňové povinnosti. Z optimalizačních prostředků byla použita daňová ztráta (jedná se o nestandardní odpočet, který lze využít po časově omezenou dobu), a také vytvoření rezervy a její následné rozpuštění v případě jejího nevyužití. Existuje ale také celá řada dalších možností, jak daňovou povinnost minimalizovat a dosahovat tudíž většího disponibilního výsledku hospodaření, tento problém je blíže rozebrán v podkapitole 4.4.

4.2 Odpisy

V roce 2017 společnost odepisovala tento dlouhodobý majetek (dále jen DM), jež je roztržěn dle jednotlivých odpisových skupin. Společnost v rámci vnitropodnikové směrnice uvedla, že za drobný DM bude považován takový majetek, jehož pořizovací cena není vyšší než 40 000 Kč (v případě hmotného majetku) a 60 000 Kč (a to v případě nehmotného majetku), a tento majetek se neodepisuje. Daňové odpisy

ve většině případů jsou ve větší výši než odpisy účetní. Odpisy jsou vypočítány dle vzorců uvedených v teoretické části této práce, vzorec (3.1) nebo (3.2) se použije v případě, kdy jde o rovnoměrný odpis a dále vzorec (3.3) nebo (3.4), pokud se jedná o odpis zrychlený.

a) Odpisová skupina č. 2

Do této skupiny je zařazen osobní automobil značky Škoda typu Superb, který byl pořízen v roce 2015 za 330 000 Kč. V roce 2017 se tudíž jedná o třetí odpis v řadě a společnost zvolila metodu zrychleného odepisování. Výpočet je proveden tudíž následovně,

$$ZRO_{2017} = \frac{2 \cdot 158\,400}{6 - 2},$$

$$ZRO_{2017} = 79\,200 \text{ Kč.}$$

Hodnota daňového odpisu osobního automobilu je **79 200 Kč** a hodnota zůstatkové ceny je také 79 200 Kč.

Dále společnost v roce 2015 pořídila druhý osobní automobil, který má značku Škoda typu Octavia, který využívá druhý z jednatelů obchodní společnosti ze 100 % pro účely podnikání, a jehož pořizovací cena činila 390 000 Kč. Společnost automobil odepisuje zrychleně.

$$ZRO_{2017} = \frac{2 \cdot 187\,200}{6 - 2},$$

$$ZRO_{2017} = 93\,600 \text{ Kč.}$$

Vypočtený daňový odpis v třetím roce odepisování činí **93 600 Kč**, zůstatková cena, kterou je nutno v následujících letech odepsat je taktéž ve výši 93 600 Kč.

V neposlední řadě společnost v roce 2017 modernizovala nábytek na jednotlivých pobočkách, a do každé pobočky byla pořízena Barber obsluha se zrcadlem, jehož pořizovací cena s veškerým příslušenstvím byla 110 000 Kč. V rámci metod odepisování se majetek bude odepisovat zrychleně a v roce 2017 bude poprvé odepsán v této podobě,

$$ZRO_{2017} = \frac{110\,000}{5},$$

$$ZRO_{2017} = 22\,000 \text{ Kč.}$$

Výše daňového odpisu byla vyčíslena na 22 000 Kč. Jelikož tento majetek pořídila do všech svých poboček, znamená to, že jej vlastní třikrát, a tudíž celková hodnota daňových odpisů činí **66 000 Kč**.

Jako odměnu pro VIP klienty společnost v roce 2016 pořídila do ostravské pobočky speciální kadeřnický mycí box, který společnost odepisuje rovnoměrně a v roce 2017 to bude druhý odpis v řadě. Pořizovací cena boxu s veškerým příslušenstvím činila 69 000 Kč.

$$RO_{2017} = \frac{69\,000 \cdot 11}{100},$$

$$RO_{2017} = 15\,353 \text{ Kč.}$$

Výše daňového odpisu byla vyčíslena na **15 353 Kč**.

b) Majetek nezařazený do odpisových skupin

Společnost také vlastní nehmotný majetek, který se musí odepisovat individuálním způsobem. Společnost v prosinci v roce 2016 pořídila software, který má neomezenou licenci, a který používá ve všech svých pobočkách na lepší orientaci výrobků aplikovaných na stálé zákazníky. Daňově software lze odepisovat měsíc následující po zakoupení nehmotného majetku, a tudíž od 1. 1. 2017 po dobu 60 měsíců. Doba odpisování je určena v takové výši z toho důvodu, že společnost bere na zřetel skutečnost, že software bude používat minimálně v pěti následujících letech na základě zkušeností s předchozím softwarem, který byl ve společnosti používán po dobu 5 let. Pořizovací cena nakoupeného nehmotného dlouhodobého majetku činila 155 000 Kč a v roce 2017 bude odepisován následovně,

$$RO_{2017} = \frac{155\,000}{36} \cdot 12,$$

$$RO_{2017} = 51\,667 \text{ Kč.}$$

Výši daňového odpisu, který je možno daňově uznat, je **51 667 Kč** a ve stejné výši bude moci společnost tento odpis softwaru uplatnit také v následujícím roce 2018.

Celkovou výši daňově uznatelných odpisů lze vidět v Tab. 4.4, kde je možno zjistit, že činí 305 820 Kč.

Tab. 4.4 Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku

Odpisovaný majetek	Výše odpisu pro rok 2017
Automobil Škoda Superb	79 200 Kč
Automobil Škoda Octavia	93 600 Kč
Barber obsluhy se zrcadlem	66 000 Kč
Kadeřnický mycí box	15 353 Kč
Software	51 667 Kč
Celkem	305 820 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Postup při vyplňování DP

Vyplňování DP je velmi specifické, ale formulář pro vyplnění za poslední léta neprošel žádnou významnou změnou. I přesto mnoho společností vyhledává při vyplňování odbornou pomoc v rámci daňového poradenství, a tak je tomu i ve společnosti použité pro vysvětlení výpočtu daňové povinnosti a odpisů, jak je již zmíněno v předchozích kapitolách. Při vypracovávání DP je nutné se řídit pokyny, které jsou vydány finanční správou k vyplnění DP. K tomu, aby bylo DP řádně podáno, je nutné užít tiskopis, který je v daném roku aktuální. Přiznání daňové povinnosti je možno podat také elektronickou formou.

a) Záhlaví

Celý tiskopis je započat záhlavím, kde se uvádí období, za které je DP sestavováno, a dále také jakému místně příslušnému finančnímu úřadu je přiznání určeno. V případě této společnosti je tímto finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, a územním pracovištěm Ostrava I. Povinný údaj je také daňové identifikační číslo na řádku č. 01. Řádek č. 03 uvádí tři možnosti ke zvolení, a to zda se jedná o řádné DP, jak je tomu v tomto případě, či dodatečné DP nebo opravné. V řádcích 08 až 12

musí být uvedeny tyto informace:

- zda DP podává společnost sama za sebe anebo jestli DP vypracovává a předkládá daňový poradce,
- zda finanční úřad propůjčoval danému daňovému poradci plnou moc a datum udělení plné moci,
- povinnost společnosti mít účetní závěrku ověřenou dle zákona auditorem,
- jestli je k DP přiložena také účetní závěrka, přehledy o majetku a závazcích či příjmech a výdajích,
- zda nemá společnost nějaké uskutečněné transakce s osobami spojenými.

V neposlední řadě se v záhlaví také uvádí typ činnosti, kterou společnost vykonává, v mém případě je hlavní činností kadeřnická, kosmetická a jiná podobná činnost.

b) I. oddíl

V tomto bodu je nutno identifikovat daňový subjekt, a tudíž uvést základní informace o společnosti, která daň přiznává. Obsahem jsou údaje jako název společnosti, adresa sídla, kontakt apod. Jsou zde také údaje o podepisující osobě, pokud DP podepisuje jiná osoba než daňový subjekt s tím, že se musí uvést informace, v jakém vztahu k poplatníkovi daně tato osoba je.

c) II. oddíl

Nyní již následují konkrétní úpravy výsledku hospodaření, jejíž pomocí je dosaženo vyčíslení konkrétní daňové povinnosti dané společnosti. Částky v tomto oddíle již musí být zaokrouhleny na celé koruny nahoru. V řádku č. 10 se uvádí výsledek hospodaření nebo také rozdíl mezi příjmy a výdaji (v případě daňové evidence), což je v tomto případě hodnota 1 145 820 Kč, a také k jakému datu je hodnota aktuální, zde je to k 31. 12. 2017. Tato hodnota musí být vždy uváděna bez ohledu na možné vlivy z Mezinárodních účetních standardů. V řádcích 20 až 360 jsou prováděny úpravy dle jednotlivých paragrafů ZDP.

V tomto případě je vyplněn řádek č. 30, ve kterém je uvedena částka 64 800 Kč, která znázorňuje hodnotu povinného sociálního a zdravotního pojištění, které ještě společností za své zaměstnance nebylo zapláceno a bude uhrazeno až v následujícím zdaňovacím období, a stává se tudíž položkou navyšující ZD dle § 23 ZDP. Jakmile tuto částku společnost uhradí, lze pak o tuto hodnotu výsledek hospodaření opět snížit. Řádek č. 40 obsahuje zápornou částku - 37 300 Kč. Důvod, proč má hodnota záporný charakter je vysvětlen v Příloze č. 1 II. oddílu. V řádku č. 50 je hodnota - 259 837 Kč, jelikož je to částka, o kterou daňové odpisy převažují hodnotu účetních odpisů, které jsou vyčísleny dle § 26 až 33 ZDP. Řádek č. 70 v tomto příkladu představuje částku - 232 337 Kč, jelikož se jedná o mezisoučet mezi řádky č. 20 až 62.

Řádek č. 220 obsahuje částku 913 483 Kč, která představuje hodnotu ZD ještě před odečtením daňové ztráty, jejíž hodnota je uvedena v řádku č. 230, a v tomto případě činí 100 000 Kč. Po odečtení ztráty řádek č. 250 s hodnotou 813 483 Kč je nutno zaokrouhlit na celé tisícikoruny dolů a uvést do řádku č. 270 částku 813 000 Kč.

Do řádku č. 280 se uvede aktuální sazba DPPO, která je v současnosti 19 %. Vynásobením řádku č. 280 a 270 je vypočítána výsledná daňová povinnost, která se uvede do řádku č. 290 a jejíž hodnota je 154 470 Kč.

d) Příloha č. 1 II. oddílu

Tato Příloha je důležitým doplňkem k předchozímu II. oddílu. V tabulce A jsou uvedeny jednotlivé výdaje, které nebyly vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu dle § 24 a § 25 ZDP, a jejíž hodnota je uvedena v řádku č. 40. V tabulce musí být ovšem seřazeny dle jednotlivých účtových skupin, a tudíž v tomto příkladu to bude vypadat takto:

- řádek 1: Náklady na reprezentaci (513) 45 700 Kč,
- řádek 2: Ostatní služby nedaňové (518) 31 000 Kč,
- řádek 3: Ostatní pokuty a penále (545) 2 000 Kč,
- řádek 4: Manka a škody nedaňové (549) 4 500 Kč,
- řádek 5: Tvorba a zúčtování ostatních rezerv (554) - 120 500 Kč,

- řádek 13: Celkem

- 37 300 Kč.

Tabulka B obsahuje hodnoty odpisů daňových, ale také účetních. V tomto případě je společností v sekci a) obsazen pouze řádek č. 3, kde je hodnota daňových odpisů hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny č. 2, což v součtu činí 254 153 Kč, a také řádek č. 10, který obsahuje hodnotu daňového odpisu nehmotného majetku (softwaru), jejíž výše je 51 667 Kč. Součet těchto dvou řádků představuje řádek č. 11, jenž má hodnotu 305 820 Kč.

Ve stejné tabulce sekce b) je vyčíslena hodnota odpisů účetních, které v tomto případě činí 45 983 Kč. Jelikož hodnota daňových odpisů je vyšší než hodnota účetních odpisů, výsledná hodnota v řádku č. 50 oddílu č. II je záporná, a proto je o ni výsledek hospodaření ponížen.

V příloze zbývá ještě jedna tabulka, která je vyplněna, a to je tabulka s označením písmene E, a to pro odečet daňové ztráty z předešlých let. V řádku č. 1 je zapotřebí vyplnit období, ve kterém byla ztráta vyměřena, což v tomto případě je od 1. 1. 2015 až 31. 12. 2015. Dále ve sloupci č. 2 je celková výše ztráty, což v tomto případě je 234 000 Kč. Hodnota ztráty, která již byla uplatněna v některých z předešlých zdaňovacích období, je uvedena ve sloupci č. 3, a tou je částka 134 000 Kč. Následuje sloupec č. 4, který je nejdůležitější z pohledu tohoto zdaňovacího období, jelikož je v něm uvedena částka, která bude uplatněna nyní, a tou je 100 000 Kč, a proto ve sloupci č. 5 bude hodnota pro možnost uplatnění v následujících obdobích nulová. To znamená, že celková hodnota vyměřené daňové ztráty za rok 2015 již byla uplatněna.

e) IV. oddíl

Tento oddíl se vyplňuje pouze v tom případě, je-li podáváno dodatečné nebo dodatečné – opravné DP, což v rámci tohoto příkladu daná situace nenastala.

f) V. oddíl

Obsahem tohoto oddílu již je samotné placení daně. Uvede se zde výše záloh, které odváděla společnost v rámci DPPO během minulého zdaňovacího období. V tomto případě je vyplněn pouze řádek č. 4, kde je uvedena hodnota celkové daně ve výši 154 470 Kč, a ta je přenesena z řádku č. 340 a je uvedena záporným

charakterem, jelikož se jedná o nedoplatek daně, který bude muset společnost za minulé zdaňovací období uhradit.

Hraniční datum pro podání DP a zároveň i splatnost DPPO je 1. 4. 2018 jelikož se nejedná o společnost, která by měla povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Daňový poradce společnosti je ovšem oprávněn požádat o posunutí termínu tohoto data až na 1. 7. 2018, jak je tomu uvedeno v kapitole 3.1 této práce.

4.4 Optimalizace DPPO

Právnícká osoba má v nynější době mnoho možností, jak daňovou povinnost legálně snižovat na co nejnížší možnou hodnotu, a to pomocí zákonem stanovených způsobů a jejich výborných znalostí. Společnost by alternativní možnosti optimalizace daně neměla nechávat na konec zdaňovacího období, ale brát tuto skutečnost v potaz po celou dobu trvání kalendářního roku. Stěžejním kritériem u optimalizace pomocí nákladových a výnosových položek je, aby každý náklad i výnos byl ekonomicky odůvodnitelný a řádně podložený fakty. V případě této společnosti již byla daňová povinnost optimalizována pomocí uplatnění daňové ztráty a pomocí vyšších daňových odpisů. Existují ale také další možnosti, jak co nejnížší DPPO dosáhnout, mezi které patří například:

- a) poskytnutí bezúplatných plnění prostřednictvím daru, jež je určený na veřejně prospěšný účel, o které se nejdříve navýší VH_{pZ}, ale posléze je možno odečíst až 10 % daru, a to maximálně do výše ZD; minimální výše pro variantu odpočtu je 2 000 Kč,
- b) využití paušálních výdajů na dopravu, které činí 5 000 Kč za každý měsíc v rámci zdaňovacího období, celková částka za zdaňovací období tudíž činí 60 000 Kč, společnost může tuto možnost využít, pokud by byly skutečné náklady za užití automobilu v nižší hodnotě; po zvolení jedné z těchto variant ovšem variantu již po dobu zdaňovacího období nelze změnit,
- c) odpočet na výzkum a vývoj dle § 34 odstavce 4 a 5 ZDP, kde je možno odečíst 100 % celkové částky vynaložené na výzkum a vývoj; pokud takto není učiněno v rámci zdaňovacího období, kdy byly výdaje učiněny, je možno tento odpočet uplatnit do tří let bezprostředně následujících po

tomto zdaňovacím obdobím; pokud výdaje na výzkum a vývoj v rámci zdaňovacích období rostou, je možno uplatnit až 110 % z částky takto vynaložené,

- d) odpočet na podporu odborného vzdělávání, je to částka vynaložená na pořízení majetku pro odborné vzdělávání nebo pro studenta, který se připravuje na jeho příští zaměstnání,
- e) přímé snížení daně je možné provést pomocí slevy na dani, a to pokud společnost zaměstnává osoby se zdravotním postižením, ale to jen v tom případě, že to nezpůsobí škody v rámci podnikatelské činnosti,
- f) pomocí výdajů vynaložených na rekvalifikaci zaměstnanců (tento náklad je daňově účinný),
- g) společnost se může rozhodnout pro zvýšení hodnoty stravenek pro své zaměstnance, a tím docílit vyšší částky daňově uznatelného nákladu, jelikož je povoleno společnosti si uznat 55 % z hodnoty stravenky, tudíž bude-li hodnota stravenky vyšší, bude také daňově uznatelný náklad ve větší výši,
- h) pokud by společnost nakoupila nový dlouhodobý majetek a byla by prvním vlastníkem, mohla by využít v prvním roce zvýšeného odpisu, a tím také snížit ZD,
- i) a další.

V následujícím příkladu budou některé z uvedených možností optimalizace použity, a tím se docílí nižší daňové povinnosti společnosti. V daném příkladu bude bráno v úvahu se stejným VHpZ, aby bylo možno porovnat výši daňové povinnosti před využitím optimalizačních prostředků a s jejich využitím.

Bere se v úvahu, že společnost v tomto případě vynaložila dar ve výši 30 000 Kč pro neziskovou organizaci, na projekt výzkumu a vývoje je oprávněna si uplatnit 20 000 Kč (projekt financuje pouze z vlastních zdrojů), dále zaměstnává osoby tělesně postižené na provádění kadeřnických služeb ve svých pobočkách, přepočtený počet zaměstnanců činí 1,9, a tudíž si společnost může uplatnit slevu na dani ve výši 34 200 Kč. Také si může uznat odpočet ve výši 65 000 Kč na podporu odborného vzdělávání, jelikož na svých pobočkách umožňuje pracovat studentům.

V Příloze č. 4 je možno vidět, jak se výše ZD po uplatnění jednotlivých položek mění (snižuje). Bere se v potaz, že ostatní položky nákladů a výnosů zůstaly v nezměněné výši.

Výsledná vypočtená daňová povinnost po využití některých optimalizačních variant činí 103 170 Kč. Pokud by společnost využila i některé z dalších optimalizačních možností, mohla by být výše daně ještě o poznání nižší, jelikož již v tomto případě se disponibilní výsledek hospodaření zvýšil o 51 300 Kč. Zisk, o kterém budou jednatele rozhodovat, jak s ním naloží, v tomto případě činí 1 042 650 Kč.

4.5 Daňová povinnost společnosti v minulých letech

Součástí této podkapitoly bude výčet výší daňových povinností v předešlých letech. Aby byla zjištěna důvěryhodnost výsledků, jsou zpracovány údaje od roku 2007 do roku 2017, tudíž po dobu deseti let. Společnost tyto údaje poskytla s drobným komentářem týkajícího se jejich hospodaření za každé zdaňovací období.

Informace z roku 2007

Počátek sledovaného období začíná rokem 2007, který pro společnost nebyl příliš příznivým. Společnost v tomto roce již měla dvě pobočky, a to v Ostravě a v Opavě. Jelikož pobočka v Opavě byla na nepříliš vyhledávaném místě, společnost v tomto roce se uvalila k přestěhování pobočky blíže do centra města, což sebou přineslo i značné náklady. Jednak se zvýšil nájem, který je pro společnost fixním nákladem, který musí platit pravidelně, a také se tým zaměstnanců rozšířil o jednoho zaměstnance, a tudíž ke konci roku 2007 počet zaměstnanců činil 8. Vzhledem ke ztrátám vzniklých před přestěhováním pobočky a nárůstu mzdových nákladů a nájmu pobočky se v tomto roce ve společnosti vyprodukovala ztráta ve výši – 350 000 Kč a společnost neměla rezervní fond na pokrytí této ztráty. Daňová povinnost tudíž byla v nulové výši a společnost musela podniknout kroky k zabránění tomu, aby VHpZ v budoucích letech dosahoval záporných hodnot. Jak je vidět v následujícím textu, to se společnosti podařilo a posléze se potvrdilo, že přestěhování pobočky byl pro společnost dobrý tah. Sazba daně v tomto roce byla stanovena na 24 % z upraveného ZD, a ve sledovaném období se jedná o nejvyšší možnou sazbu daně, která postupně klesala.

Informace z roku 2008

V roce 2008 společnost získávala stále více a více klientů, zákazníci se začaly vracet v důsledku lepšího umístění pobočky v Opavě, pobočka v Ostravě dosahovala neměnných zisků, a tudíž VHpZ již nabyl kladné hodnoty, a to částky 513 960 Kč, což je nižší hodnota než v minulých letech, ale společnost toto považovala za dobrý signál do let budoucích. Sazba daně v tomto zdaňovacím období byla oproti minulému roku odlišná, a to tím způsobem, že klesla na hodnotu 21 %. Daňová povinnost poté byla ve výši 102 450 Kč. Společnost v tomto roce neuplatňovala žádné výrazné kroky, které by vedly k optimalizaci daňové povinnosti, což zapříčinilo nízký disponibilní zisk.

Informace z roku 2009

Údaje z roku 2009 potvrzují, že společnosti se opět začalo dařit, a začala produkovat vyšší výnosy než v minulých letech, a to při neměnných nákladech. To zapříčinilo nárůst výnosů, a tudíž i VHpZ byl ve vyšší výši než v minulém roce, a to konkrétně 1 100 370 Kč. Společnost z toho důvodu darovala finanční částku ve výši 30 000 Kč neziskové organizace v Moravskoslezském kraji, a tímto krokem optimalizovala výši daňové povinnosti, a také si vypěstovala v zákaznících uznání pro podporu dobré věci. Sazba daně v tomto zdaňovacím období opět klesla, a to konkrétně o 1 % oproti minulému roku, a dosáhla výše 20 %. Daňová povinnost tudíž v tomto roce činila 191 230 Kč.

Informace z roku 2010

Během tohoto roku ve společnosti nebyly zaznamenány žádné výrazné změny, přesto VHpZ nepatrně klesl, a to na hodnotu 980 450 Kč. Tento pokles byl přičítán výpadku jednoho ze zaměstnanců, který měl půl roku zdravotní potíže, a proto na jedné z poboček nemohly přijímat všechny zákazníky, jako tomu bylo doposud. Po návratu zaměstnance z nemocenské se opět společnost vyšplhala na obvyklou výši svých zisků. Od tohoto roku v ČR byla určena sazba daně ve výši 19 %. Tato změna byla společností vítána, protože to znamenalo snížení DPPO. Tato sazba daně je v ČR doposud stále v nezměněné výši. Daňová povinnost v tomto roce dosáhla částky 179 340 Kč.

Informace z roku 2011

Údaje z roku 2011 potvrzují, že společnost získala stabilní místo na trhu a nadále produkuje zisky. V tomto roce nebyly ve společnosti provedeny žádné zásadní změny a VHpZ činil 1 250 060, což znamená, že došlo ke zvýšení jeho hodnoty oproti minulému roku. Optimalizačních prostředků nebylo použito ve větší míře, sazba daně zůstala neměnná, a tudíž daňová povinnost dosáhla částky 218 780 Kč.

Informace z roku 2012

V tomto roce společnost dosahovala stabilního zisku, který produkovaly dvě pobočky, v Ostravě a v Opavě a poptávka po službách a produktech společnosti stále roste a náklady společnosti jsou ve stabilní výši. Tyto skutečnosti zapříčinily, že VHpZ dosahoval výše 1 150 490 Kč. Sazba daně v tomto roce byla stále 19 %, a proto výše daňové povinnosti byla vyčíslena na 208 390 Kč.

Informace z roku 2013

Údaje z tohoto roku potvrzují, že společnost byla ve svém rozpuku (dosahovala již poněkolkáté vysokého ZD), VHpZ totiž činil 1 290 400 Kč, a tudíž došlo k mírnému nárůstu oproti předchozímu roku. Společnost v tomto roce chtěla zaměstnat na jednu z poboček zaměstnankyni se zdravotním postižením pro úklid, což by vedlo také mimo jiné k optimalizaci daňové povinnosti. Jelikož nakonec se pracovní úvazek s potencionální zaměstnankyní neuzavřel, společnost neměla příliš možností, jak daň snížit, a proto výsledná daňová povinnost činila 225 500 Kč, což se jednatelům příliš nelíbilo, ale zase na druhou stranu se ke konci roku rozhodli svou společnost rozšířit o další pobočku, jež plánovali již tři roky a až nyní se objevila nabídka na pronájem vhodných prostor v Bruntále, a tudíž nic nebránilo tomu, aby se v dalším roce pobočka otevřela a společnost se rozrostla.

Informace z roku 2014

Během tohoto roku společnost otevřela další novou pobočku, a to pobočku v Bruntále. Jelikož najala do této pobočky čtyři zaměstnance, jak je tomu v pobočkách ostatních, prudce vzrostly mzdové náklady, a také náklady na pořízení základního vybavení do kadeřnictví, které bylo odkoupeno od jiné společnosti v zánovním stavu.

V tomto roce kvůli uvedeným skutečnostem se VHpZ do vysoké výše nevyšplhal, ale společnost otevření pobočky na tento rok plánovala, a tudíž čerpala z rezervního fondu, který byl na tyto účely za minulá léta tvořen. Nakonec jeho výše činila 494 890 Kč. Daňová povinnost během tohoto roku dosáhla částky 90 070 Kč. Společnost v tomto roce ale nezvažovala variantu, že bude další rok krizový, a proto z disponibilního zisku neučinila bezpečnostní opatření v podobě znovuvytvoření rezervního fondu, což se posléze společnosti jevilo jako základní chyba.

Informace z roku 2015

V tomto roce se společnosti příliš nedařilo, s čímž společnost nepočítala. Nově otevřená pobočka měla slabou reklamu a náklady na její údržbu rostly, kdežto výnosy byly stále nízké a zákazníků žalostně málo. Společnost byla nucena podstoupit kroky k tomu, aby novou pobočku zviditelnila. Společnost neměla zřízen žádný rezervní fond na pokrytí ztráty (všechny prostředky již byly vyčerpány v roce 2014), tudíž celkový VHpZ dosáhl záporných hodnot a činil - 254 000 Kč, a tudíž výsledná výše daňové povinnosti činila 0 Kč. Jelikož jednatelé věděli, že VHpZ bude záporných hodnot, rozhodli se pořídit v tomto roce dva automobily, jejichž pořizovací cena dohromady činila 720 000 Kč, a jež slouží jednatelům pro služební účely v plném rozsahu. Měli za cíl znovu oživit ekonomické zdraví společnosti a držení mzdových nákladů na stejné úrovni, což se jim v roce 2015 vyplatilo. Společnost v následujících pěti zdaňovacích obdobích tudíž byla oprávněna k tomu, aby byla daňová ztráta od ZD odečtena, a dokonce k tomu došlo ihned v následujících dvou zdaňovacích obdobích po domluvě obou jednatelů.

Informace z roku 2016

Společnost v tomto roce v rámci odměny pro stálé VIP klienty pořídila mycí box vysoké kvality jako odměnu za věrnost zákazníkům, a dále pořídila také do každé jednotlivé pobočky Barber obsluhu se zrcadlem, aby bylo zákazníkům dopřáno většího pohodlí a komfortu při poskytování kadeřnických služeb. To zapříčinilo nárůst daňových odpisů, a tudíž došlo k optimalizaci daňové povinnosti ve velké míře. Na druhou stranu v tomto roce proběhl nárůst mezd, který vedl k větší motivaci u zaměstnanců, ale způsobil zvýšení mzdových nákladů. VHpZ v tomto zdaňovacím období činil 115 000 Kč, daňová povinnost se vyšplhala do výše 17 650 Kč.

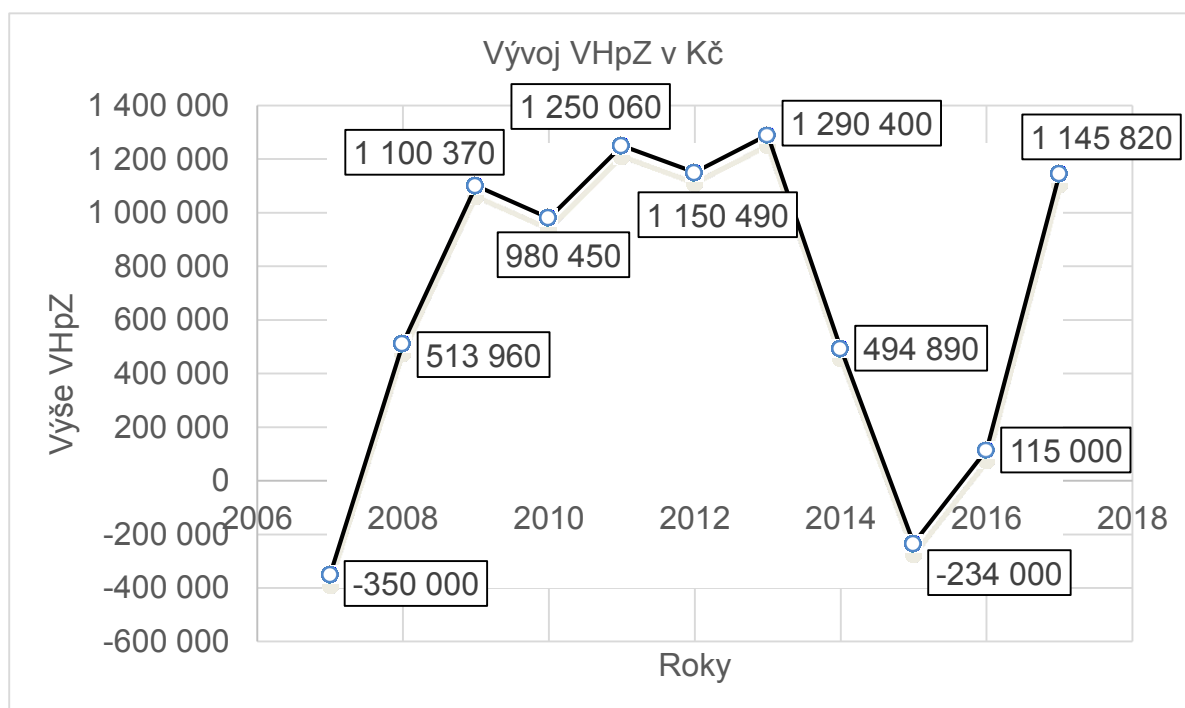
Veškerý disponibilní zisk byl určen pro vytvoření rezervního fondu v případě vzniku daňové ztráty v budoucích letech hospodaření společnosti.

Informace z roku 2017

Údaje za rok 2017 již byly uvedeny v prvním praktickém příkladu v podkapitole č. 4.1. VHpZ v tomto roce vypočtený činí 1 145 820 Kč. Z toho vyplývá, že daňová povinnost za poslední sledované zdaňovací období činí 154 470 Kč. V tomto období byl uplatněn odpočet daňové ztráty v nejvyšší možné míře a do následujících období se tudíž tento odpočet již dále nepřenáší. Společnost v následujících letech si klade za cíl udržet VHpZ ve stejné výši, a do dlouhodobé budoucnosti plánuje zvýšení svého působení a otevření dalších poboček. Jelikož po delší době došlo k rapidnímu nárůstu disponibilního zisku, který dosáhl výše 991 350 Kč, polovina byla určena do rezervního fondu na budoucí ztráty a druhá polovina byla přidělena do nerozděleného zisku minulých let na valné hromadě konané následující zdaňovací období.

V následujícím Grafu 4.1 je možno vidět, jak se VHpZ v průběhu minulých deseti let vyvíjel.

Graf 4.1 Vývoj VHpZ v letech 2007 až 2017

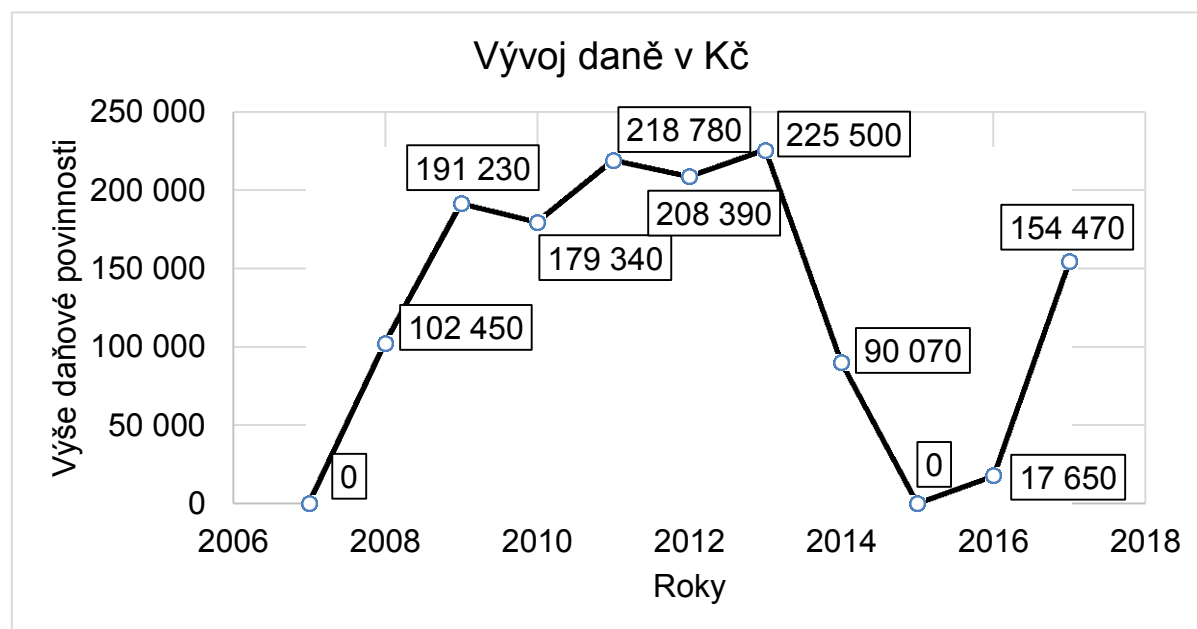


Zdroj: vlastní zpracování dle údajů společnosti

Záporné hodnoty dosahoval poprvé v roce 2007, kdy jeho hodnota byla na - 350 000 Kč, což je také minimální hodnota za celé sledované období. Druhá záporná hodnota VHpZ poté následovala o osm let později, a to v roce 2015, kdy výše VHpZ byla - 234 000 Kč. Obě tyto negativní hodnoty byly zapříčiněny prostřednictvím vysokých výdajů z důvodů vybudování nových poboček společnosti, a proto tento vývoj společnost nijak nepřekvapila. Nejvyšších hodnot dosáhla výše VHpZ v rocích 2011 a 2013, kdy v prvním případě to byla hodnota 1 250 060 Kč a ve druhém 1 290 400 Kč. Společnost výhledově předpokládá, že díky otevření třetí pobočky se již v roce 2017 dostal VHpZ na svou standardní výši a do budoucích let jeho hodnota poroste, tudíž musí společnost klást větší důraz na využití všech dostupných optimalizačních prostředků pro minimalizaci daňové povinnosti, které společnost je schopna realizovat, aby daňová povinnost společnosti dosahovala minimální výše.

Jak je možno vidět v Grafu 4.2, vývoj daňové povinnosti a výše VHpZ je velmi podobný.

Graf 4.2 Vývoj daňové povinnosti v letech 2007 až 2017



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů společnosti

Je tomu tak z toho důvodu, že daňová povinnost se počítá z VHpZ, který je upraven o položky zvyšující ZD a naopak o položky, které ZD snižují. V této společnosti

se částky navyšující a snižující ZD příliš neměnily, stalo se tomu tak jen v tom případě, pořídila-li společnost nový dlouhodobý majetek.

Příímka vývoje daňové povinnosti se od příímky vývoje VHpZ příliš nemění až na to, že daňová povinnost nikdy nemůže nabývat záporných hodnot. Pokud nastane daňová ztráta, výsledná daňová povinnost bude vždy nulová. Nejvyšší daň společnost musela zaplatit v rozmezí let 2011 až 2013, kdy daňová povinnost se pohybovala okolo částky 215 000 Kč. Hodnotu daňové povinnosti také ovlivnila změna sazby daně během sledovaného období. Zatímco v roce 2007 byla sazba daně 24 %, během tohoto období klesla až na výši 19 % v roce 2010, a od té doby je její výše neměnná.

4.6 Časové řady a jejich analýza

Tyto řady je možno charakterizovat jako taková statistická data, pomocí níž se sleduje dynamika jevů v čase. Zjišťuje se s nimi příčina chování v minulosti, a taktéž se predikuje budoucí vývoj dat. Data jsou seřazována z minulosti do budoucnosti. Časové řady lze rozlišovat dle jejich délky, a to na dlouhodobé, které se sledují v ročních nebo také delších časových obdobích. Krátkodobé časové řady jsou poté sledovány v časových úsecích kratších než jeden rok (například měsíční, týdenní atd.). Časové řady lze také rozlišovat dle jejich typu:

- **intervalové** ukazatele – data musí být zvolena za stejné časové intervaly; tento ukazatel zobrazuje, jaký počet jevů ve vybraném intervalu zaniklo anebo naopak vzniklo (například měsíční mzdové náklady),
- **okamžikové** ukazatele – tento ukazatel udává skutečnost, kolik jevů existuje právě k danému okamžiku, ke konkrétnímu datu (například počet nezaměstnaných k 31. 12.),
- **odvozené** charakteristiky – je možno jej získat z odvození intervalových či časových řad.

Časové řady lze také sledovat pomocí dvou pohledů z hlediska uspořádání získaných údajů. Nejčastější formou je používání řad vzestupných, které dodržují tzv. tok času. V praxi je možno se také setkat se sestupnými řadami, které jsou ale pro ekonomické účely nevhodné.

V Tab. 4.5 lze vidět vývoj VHpZ, a také daňové povinnosti od roku 2007 po rok 2017, a tento vývoj je možno pokládat za časovou řadu okamžikovou. Údaje jsou vypočítány vždy k 31. 12. každého roku. Z hlediska časové analýzy je možno porovnat nejdříve absolutní přírůstek, a poté také relativní přírůstek, pokud jsou časové intervaly stejně dlouhé, což v tomto případě souhlasí.

Tab. 4.5 Vývoj VHpZ a daně za sledované období

Rok	VHpZ	Daň
2007	-350 000	0
2008	513 960	102 450
2009	1 100 370	191 230
2010	980 450	179 340
2011	1 250 060	218 780
2012	1 150 490	208 390
2013	1 290 400	225 500
2014	494 890	90 070
2015	-234 000	0
2016	115 000	17 650
2017	1 145 820	154 470

Zdroj: vlastní zpracování

V případě vykázání **absolutního přírůstku** (první difference) se jedná o rozdíl hodnot, a to rozdíl s určitou hodnotou v časové řadě s hodnotou, která tuto bezprostředně předchází. Výsledek může mít kladnou, zápornou ovšem také nulovou hodnotu. Pro výpočet absolutního přírůstku se využívá tento vzorec,

$$\Delta y_t = y_t - y_{t-1}, \text{ pro } t = 2, 3, \dots, n, \quad (4.1)$$

kde Δy_t značí hodnotu absolutního přírůstku v čase t , y_t znamená analyzovaný ukazatel, y_{t-1} představuje ukazatel předcházející analyzovaný ukazatel.

Mezi další charakteristiky se řadí **relativní přírůstek**, který je představován poměrem hodnot, a ukazuje tempo růstu jednotlivých hodnot v časové řadě. Růst či pokles hodnot lze sledovat dle následujícího vzorce,

$$\delta_t = \frac{y_t}{y_{t-1}} - 1, \text{ pro } t = 2, 3, \dots, n, \quad (4.2)$$

kde δ_t značí hodnotu relativního přírůstku v roce t , y_t představuje hodnotu analyzovaného ukazatele a y_{t-1} představuje hodnotu předcházejícího ukazatele, který je analyzován.

V neposlední řadě je možno využít charakteristiky, která se nazývá **koeficient růstu**, nebo také tzv. řetězový index. Je to ukazatel, který vyjadřuje, o kolik procent vzrostla hodnota v určitém roce v porovnání s hodnotou z roku předchozího.

$$k_t = \frac{y_t}{y_{t-1}}, \text{ pro } t = 2, 3, \dots, n, \quad (4.3)$$

kde k_t představuje hodnotu koeficientu růstu v daném roce t , y_t značí hodnotu analyzovaného ukazatele a y_{t-1} představuje hodnotu ukazatele, který analyzovaný ukazatel přechází.

Pokud koeficienty růstu vycházejí relativně konstantně, je možno tvrdit, že je pro tuto časovou řadu charakteristický exponenciální trend. Jestliže je průběh lineární, koeficienty růstu budou klesat, anebo naopak stoupat. V následující Tab. 4.6 je znázorněn vývoj VHpZ v jednotlivých letech ve sledovaném období.

Tab. 4.6 Přírůstky VHpZ

Rok	VHpZ	Absolutní přírůstek	Relativní přírůstek	Koeficient růstu
2007	-350 000			
2008	513 960	863 960	-2,468	-1,468
2009	1 100 370	586 410	1,141	2,141
2010	980 450	-119 920	-0,109	0,891
2011	1 250 060	269 610	0,275	1,275
2012	1 150 490	-99 570	-0,080	0,920
2013	1 290 400	139 910	0,122	1,122
2014	494 890	-795 510	-0,616	0,384
2015	-234 000	-728 890	-1,473	-0,473
2016	115 000	349 000	-1,491	-0,491
2017	1 145 820	1 030 820	8,964	9,964

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.6 je možno vidět časovou řadu VHpZ, kde vyjádřen jak absolutní přírůstek, který je vypočten pomocí vzorce (4.1), relativní přírůstek vypočtený pomocí vzorce (4.2), tak také koeficient růstu, jehož výše byla vypočtena dle vzorce (4.3). Při výpočtu průměrného absolutního přírůstku, který se provede jako součet jednotlivých absolutních přírůstků, a tento je vydělen n-1 obdobím, což je v tomhle případě číslo 10, je zjištěno, že průměrně se VHpZ ve společnosti zvýší o 149 582 Kč. Za použití koeficientů růstu je také možno vypočítat průměrný koeficient růstu, ale jelikož růst hodnoty VHpZ není stálý a přibližně stejný, v tomto případě tento výpočet provést nelze.

Hodnota absolutních přírůstků je vždy uvedena v korunách českých, kdežto hodnota relativních přírůstků a koeficientů růstu je zaznamenána v procentech. V roce 2008, kdy byly výpočty započaty, vyšel relativní přírůstek i koeficient růstu v záporných hodnotách. Tato situace se opakovala také v roce 2015 a 2016. V rámci procentuálního vzestupu koeficientu růstu v posledním roce, tedy v roce 2017 kdy nastala největší změna lze konstatovat, že se jedná o velký vzestup VHpZ oproti roku předchozímu, a proto bude v následujícím roce v zájmu společnosti co nejvíce VHpZ optimalizovat. Následuje Tab. 4.7, kde jsou vyobrazeny výše daňových povinností za dané období.

Tab. 4.7 Přírůstky daně

Rok	Daň	Absolutní přírůstek	Relativní přírůstek	Koeficient růstu
2007	0			
2008	102 450	102 450	0,000	0,000
2009	191 230	88 780	0,867	1,867
2010	179 340	-11 890	-0,062	0,938
2011	218 780	39 440	0,220	1,220
2012	208 390	-10 390	-0,047	0,953
2013	225 500	17 110	0,082	1,082
2014	90 070	-135 430	-0,601	0,399
2015	0	-90 070	-1,000	0,000
2016	17 650	17 650	0,000	0,000
2017	154 470	136 820	7,752	8,752

Zdroj: vlastní vypracování

Jak je možno vidět v Tab. 4.7, absolutní přírůstek i v této situaci u daňové povinnosti stejně jako u VHpZ nabývá kladných, ale také záporných hodnot. Například v letech 2008 a 2016 nabývá relativní přírůstek a koeficient růstu nulových hodnot, což zapříčinila nulová výše daňové povinnosti, společnost byla v těchto letech v daňové ztrátě.

Naopak oproti VHpZ u výpočtu koeficientu růstu daňové povinnosti nelze najít zápornou hodnotu tohoto ukazatele. Největší změna oproti roku předchozímu v rámci koeficientů růstu je zaznamenána v posledním roce, a to v roce 2017, jak je tomu také u koeficientů růstu týkající se VHpZ.

Hodnotu průměrného absolutního přírůstku je možno vypočítat podobně jako u předchozí časové řady, a v tomto případě tato hodnota činí 15 447 Kč, což znamená, že průměrně hodnota daně ve společnosti stoupá o tuto zmíněnou částku. Částka 8,752 % jako koeficient růstu v roce 2017 pro společnost znamená, že hodnota daňové povinnosti rapidně vzrostla, a proto se v roce následujícím bude snažit o její snížení všemi možnými způsoby, které již byly výše v této kapitole zmíněny.

5 Závěr

Cílem práce bylo analyzovat daňový systém České republiky s bližší specifikací na daň z příjmů právnických osob. Dalším cílem bylo vyhodnotit daňovou povinnost vybrané společnosti s ručeným omezením v rámci analýzy praktických aspektů tohoto druhu daně.

V první části práce byly vymezeny konkrétní formou pojmy, které je nutné znát pro porozumění daňového systému, který funguje v České republice. Dále byly vymezeny pojmy jako konstrukční prvky daně, jež jsou pro některé daně prvky společnými, a také jaké funkce daň plní. Dále byly vyspecifikovány jednotlivé druhy daně, jaké povinnosti musí splnit jednotliví poplatníci daně tak, aby se vyhnuli sankcím, které jsou udělovány za odvedení daně v nesprávné výši nebo v odvedení daně po překročení časového limitu, který česká legislativa stanovuje. V závěru první části je uveden rozdíl mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací, jelikož jsou věcně náplně těchto pojmů často zaměňovány, a každý poplatník by měl jednat v souladu s legislativou.

Úvod druhé části byl věnován konkrétní specifikaci daně, na kterou je tato práce zaměřena, a to je daň z příjmů právnických osob. Bylo také uvedeno, jaké příjmy jsou předmětem této daně a jaké nikoliv, které příjmy jsou od této daně osvobozeny, a kdo je právnickou osobou, tedy osobou povinnou k odvodu daně z příjmů právnických osob. V této části je také provedeno seznámení s pojmy, jako je splatnost daně, daňové přiznání, zdaňovací období. Součástí této části práce byl konkrétně uveden výpočet daně z příjmů právnických osob, jakým způsobem je nutno k tomuto výpočtu dojít a stanovit základ daně ve správné výši, a o jaké položky je zapotřebí jej upravit.

V třetí části, která byla prakticky zaměřena, byly aplikovány teoretické aspekty, jež byly uvedeny v předchozích částech této práce. Byl proveden konkrétní výpočet daně z příjmů právnických osob u obchodní společnosti XYZ, s. r. o., a to za rok 2017. V práci následovala část, kdy bylo vysvětleno, jak je nutné postupovat při vyplňování daňového přiznání. Dále bylo uvedeno, jak musí společnost postupovat, aby mohla svou daňovou povinnost co nejvíce optimalizovat za využití všech dostupných prostředků v rámci českých legislativních podmínek. V závěru této části jsou zaznamenány výsledky hospodaření před zdaněním, a také daňové povinnosti v časovém období od roku 2007 až do roku 2017. Byla zde také provedena analýza

těchto údajů, a to pomocí absolutních a relativních přírůstků, a také koeficientů růstu, které jsou obsahem analýzy časových řad.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody charakteristiky, komparace, deskripce, analýzy, dedukce a metody pro analýzu časových řad.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 332 s. ISBN 978-80-7552-538-3.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným: ve vazbě na účetnictví a judikaturu*. Olomouc: ANAG, 2018. 184 s. ISBN 978-80-7554-125-3.
- [3] FALADA, David. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 220 s. ISBN 978-80-87109-15-1.
- [4] HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2018. 272 s. ISBN 978-80-905899-7-1.
- [5] HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 2. vyd. Praha: ESAP s.r.o, 2017. 168 s. ISBN 978-80-905899-5-7.
- [6] JAMES, Simon and Christopher NOBES. *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 17th ed. Birmingham: Fiscal Publications, 2017. 326 s. ISBN 978-1-906201-35-7.
- [7] JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 128 s. ISBN 978-80-7478-035-6.
- [8] KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- [9] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2018*. 28. vyd. Praha: Grada, 2018. 320 s. ISBN 978-80-271-0766-7.
- [10] PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 832 s. ISBN 978-80-7554-144-4.
- [11] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 184 s. ISBN 978-80-7552-153-8.
- [12] PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018*. 9. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 204 s. ISBN 978-80-87480-69-4.
- [13] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 352 s. ISBN 978-80-7263-866-6.

- [14]RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. 130 s. ISBN 978-80-210-7746-1.
- [15]RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [16]ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
- [17]ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [18]VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 396 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákony

- [19]Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her
- [20]Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [21]Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [22]Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách

Elektronické dokumenty

- [23]FINANCE.CZ. *Předmět a plátce daně* [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/dph/>
- [24]FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová statistika* [online]. 1.4.2018 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>
- [25]FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace k dani z hazardních her* [online]. 24.8.2016 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-hazardnich-her/informace-k-dani-z-hazardnich-her-7492>
- [26]FINANČNÍ SPRÁVA. *Popis daňového systému* [online]. 1.1.2013 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>
- [27]TAXJUSTICE.NET. *Tax Avoidence* [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net/faq/tax-avoidance/>

[28] WIKIPEDIA.ORG. *Finanční úřad* [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z:
https://cs.wikipedia.org/wiki/Finan%C4%8Dn%C3%AD_%C3%BA%C5%99ad

Seznam zkratek

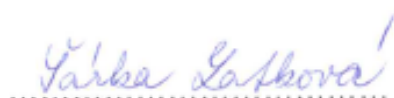
ČR	Česká republika
DM	dlouhodobý majetek
DP	daňové přiznání
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	daňový řád
HDP	hrubý domácí produkt
PO	právnická osoba
VHpZ	výsledek hospodaření před zdaněním
ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZoR	zákon o rezervách
ZoÚ	zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 23. 4. 2019



jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Příloha č. 2 Daňově uznatelné náklady provozní

Příloha č. 3 Výpočet DPPO

Příloha č. 4 Výpočet DPPO s optimalizací